Der Vermögensbegriff im Steuerrecht

Dissertation

zur

Erlangung des juristischen Doktorgrades

der

Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät

der

Universität Breslau

vorgelegt von

Günter Herden
Anwaltsassessor

1940

Druckerei wissenschaftlicher Werke Konrad Triltsch
Würzburg-Aumühle

Gedruckt mit Genehmigung der
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Breslau.

Berichterstatter:
Geheimrat Professor Dr. Dr. Helfritz, Breslau.

R. U.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen Eltern und meiner Braut

Inhaltsübersicht.

		Seite
I.	Zweck und Problemstellung der vorliegenden Arbeit	1
II.	Der Vermögensbegriff in den einzelnen Zweigen der Wissenschaft	3
III.	Allgemeines zum steuerrechtlichen Vermögensbegriff	7
IV.	Die gesetzlichen Grundlagen des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs	12
V.	Voraussetzung für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff: Das Vorhandensein geldwerter Güter, d. h. Wirtschaftsgüter	14
VI.	Der Inhalt und Umfang des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs	17
	1. Eigentum, dingliche und obligatorische Rechte	17
	2. Sicherungs- und Treuhandeigentum (§ 11, Ziff. 1—3 St.Anp.G.)	21
	3. Eigenbesitz (§ 11, Ziff. 4 St.Anp.G.)	24
	Exkurs über das „wirtschaftliche oder steuerrechtliche Eigentum"	30
	4. Scheingeschäfte, gesetzes- und sittenwidriges Verhalten, nichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte (§ 5 St.Anp.G.)	36
	5. Bedingte und unbestimmt befristete Rechtsgeschäfte (§§ 4 und 5 R.Bew.G.)	39
	6. Die Schulden in ihrem Verhältnis zum steuerrechtlichen Vermögensbegriff	41
	7. Der steuerrechtliche Vermögensbegriff und Gesamthandsvermögen (§ 11, Ziff. 5 St.Anp.G.)	43
VII.	Zusammenfassung, Versuch einer Definition des steuerrechtlichen Vermögenbegriffs	44
VIII.	Ein Vergleich mit den Vermögensbegriffen der anderen Zweige der Wissenschaft	47

I. Zweck und Problemstellung der vorliegenden Arbeit.

Der Zweck dieser Arbeit ist der Versuch, den Vermögensbegriff im Steuerrecht auf seinen Inhalt und Umfang hin zu untersuchen und zu bestimmen.

Die Steuergesetze gebrauchen häufig den Ausdruck „Vermögen". So ist er z. B. in § 4, § 7 VStG, in §§ 19, 28, 29, 45, 47, 48, 50, 54, 67, 73 R.Bew.G., in § 14 Abs. 2 K.St.G. und in § 12 St.Anp.G. enthalten. Die Häufigkeit dieses Ausdrucks läßt es angebracht erscheinen, das, was das Steuerrecht unter diesem Worte versteht, festzustellen und es zu einem Begriff zu formen. Es dürfte gerade fürs Steuerrecht von besonderem Interesse sein, zu wissen, was zum Vermögen des Steuerpflichtigen zu rechnen ist. Denn Grundlage der Besteuerung sind regelmäßig Vermögenswerte, teils einzeln z. B. beim Grundvermögen, teils zusammengefaßt z. B. beim Betriebsvermögen, teils als Ganzes z. B. bei der Vermögens- oder bei der Erbschaftssteuer.

So zahlreich nun die Literatur und Rechtsprechung hinsichtlich des „steuerrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentumsbegriffs" [1]) ist, so gering ist sie bezüglich des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs. Das mag daran liegen, daß bis zum Erlaß des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 das „steuerrechtliche Eigentum" bewußt in den Vordergrund geschoben wurde. Das Steueranpassungsgesetz bringt meiner Ansicht nach in dieser Beziehung etwas Neues, es stellt alles mehr auf die Vermögenszugehörigkeit ab. Das Schrifttum ist dem bisher wenig gefolgt, hat vielmehr den „wirtschaftlichen Eigentumsbegriff" weiter behalten.

Es soll hier nun versucht werden, den steuerrechtlichen Vermögensbegriff näher zu erläutern. Dabei muß es zwangsläufig zu einer Auseinandersetzung mit dem „wirtschaftlichen Eigentumsbegriff" kommen. Es wird auch ein Vergleich zu den Vermögensbegriffen anderer Zweige der Wissenschaft zu ziehen sein. Wesentlich wird die Berücksichtigung des Zwecks und Inhalts der Steuergesetze sein, der ihnen vom Gesetzgeber gegeben wurde oder sich aus ihnen

[1]) Siehe weiter unten.

selbst ergibt. Die Summe der Merkmale macht den Vermögensbegriff aus. Da es sich um eine juristische Begriffsbestimmung handelt, müssen alle praktischen Erwägungen und Zweckmäßigkeitsgrundsätze ausscheiden.

Die Problemstellung dieser Arbeit lautet demnach:

1. Welches ist der Umfang und Inhalt des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs?
2. Hat das Steuerrecht einen besonderen Vermögensbegriff oder deckt dieser sich mit einem der Vermögensbegriffe, die in anderen Zweigen der Wissenschaft entwickelt wurden?

Es werden nicht behandelt die einzelnen Vermögensarten, wie sie das Reichsbewertungsgesetz aufzeigt und gegeneinander abgrenzt. Was jedoch zu den einzelnen Vermögensarten gerechnet wird, kann unter Umständen auch für den Vermögensbegriff des Steuerrechts Bedeutung gewinnen. Soweit dies der Fall ist, sind die einschlägigen Bestimmungen des Reichsbewertungsgesetzes, auch wenn sie sich auf einzelne Vermögensarten beziehen, heranzuziehen. Denn schließlich sind die im Reichsbewertungsgesetz aufgezählten Vermögensarten Unterabteilungen des Oberbegriffs „Vermögen" und, was für sie gilt, muß auch für den Oberbegriff Geltung haben.

II. Der Vermögensbegriff in den einzelnen Zweigen der Wissenschaft.

Unter „Vermögen" wird in der Wissenschaft nicht immer das gleiche verstanden. Die Abweichungen zwischen den einzelnen Definitionen sind zum Teil sehr stark. Das liegt daran, daß jeder Zweig der Wissenschaft den Begriff „Vermögen" aus seinem Blickwinkel sieht und ihn seinen Zwecken entsprechend formt. Es ist daher nicht möglich, den Begriff „Vermögen" von seiner wortstämmischen Bedeutung her zu bestimmen, daß „Vermögen" alles das ist, was jemand wirtschaftlich „vermag". Der Begriff „Vermögen" ist umfassender und vor allem auch komplizierter.

Die Nationalökonomie, die die Vorgänge des wirtschaftlichen Lebens in den wirtschaftlichen Gütern und ihrem Austausch in Bezug aufs Volksganze sieht, stellt den Vermögensbegriff auf die freie Verfügung oder Verfügungsmacht über wirtschaftliche Güter ab. Diehl[1]) versteht unter Vermögen den „Inbegriff der Güter, die einer Person zu ihrer freien Verfügung stehen". Nach Conzelmann[2]) ist Vermögen „die Verfügungsmacht eines Subjekts über Wertdinge". Zu den Gütern, die im Vermögensbegriff der Nationalökonomie zusamengefaßt sind, gehören nicht nur Sachgüter, sondern auch gewisse immaterielle Güter, z. B. das Firmenrecht[3]). Es müssen Güter sein, „die einen Verkehrswert haben und den Inhalt von Rechtsgeschäften bilden können"[4]). Sogenannte freie Güter und immaterielle Güter ohne Verkehrswert, z. B. die Arbeitskraft, scheiden aus. Jedoch „nicht auf das Eigentumsrecht kommt es an, sondern auf die freie wirtschaftliche Verfügbarkeit"[5]). Wesentlich dabei ist noch, daß der nationalökonomische Vermögensbegriff nur die Aktiva umfaßt, die Schulden haben auszuscheiden[6]).

---

[1]) Im Handwörterbuch der Volkswirtschaft, S. 707.
[2]) Conzelmann, Der Begriff des Vermögens, Diss. 1937, S. 51.
[3]) Vgl. Diehl, a. a. O., S. 707.
[4]) Diehl, a. a. O., S. 708.
[5]) Diehl, a. a. O., S. 708; auch Conzelmann, a. a. O., S. 80.
[6]) Vgl. Diehl, a. a. O., S. 709.

Die Blickrichtung der Betriebswirtschaftslehre ist bereits eine andere. Wenn auch sie alles wie die Nationalökonomie wirtschaftlich sieht, so steht doch im Brennpunkt ihres Interesses die Unternehmung, der Betrieb. Darauf ist auch der Vermögensbegriff der Betriebswirtschaftslehre ausgerichtet. Die Literatur zur Betriebswirtschaftslehre hat bisher eine zusammenfassende und selbständige Behandlung des Vermögensbegriffs nicht gebracht[7]). Winnewisser[8]) nennt Vermögen die „Güter, die dem Machtbereich einer Unternehmung zugehören und die ihrer alleinigen Verfügungsgewalt unterstehen". Coutre[9]) definiert ihn als „die gesamten materiellen und immateriellen Güter, welche einer Unternehmung, bzw. einem Betrieb für seine wirtschaftlichen Zwecke, bzw. seine darauf gerichtete Betätigung zur Verfügung stehen". Er nennt diese Definition eine rein wirtschaftliche, in der zum Ausdruck kommt, was die Unternehmung zu leisten vermag. Daneben gebe es aber auch eine mehr rechtliche Auffassung, die es auf das Eigentum abstellt und Vermögen als „die Gesamtheit der materiellen und immateriellen Güter, die im Eigentum der Unternehmung, bzw. des Betriebes stehen", bezeichnet. Nach Ansicht von Coutre[10]) ist die zweite Auffassung jedoch zu eng, da der Betrieb auch mit geliehenen, gepachteten oder auf Kredit gekauftem Vermögen wirtschafte. Darüber hinaus werde der Begriff Vermögen noch als Wertbegriff gebraucht, nämlich der Wert, der dem investierten Kapital einer Unternehmung, bzw. eines Betriebes gegeben sei.

Auch die Rechtswissenschaft hat keinen einheitlichen Vermögensbegriff. Zunächst ist davon auszugehen, daß sie alles auf Rechte, deren Inhalt und auf Rechtsstellungen abstellt. In dieser Richtung ist daher auch in den einzelnen Zweigen der Rechtswissenschaft der Vermögensbegriff entwickelt worden.

Das bürgerliche Recht verfolgt den Zweck, die Interessensphären der Menschen gegeneinander abzugrenzen. Das Gesetz räumt dem Einzelnen einerseits Rechte und Ansprüche ein, auf der anderen Seite legt es ihm Verpflichtungen gegenüber anderen auf. Alle stehen jedoch gleichberechtigt nebeneinander. Das spiegelt sich im Vermögensbegriff des bürgerlichen Rechts wieder, der zu seinem Inhalt „Rechte" macht. Im Gegensatz zu Staudinger[11]), der

---

[7]) Vgl. Coutre, im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, S. 2054.
[8]) in: Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen, S. 76.
[9]) Coutre, a. a. O., S. 2050.
[10]) Coutre, a. a. O., S. 2051.
[11]) Staudinger, Bd. I, Vorbem. 16 zu § 90 BGB.

rechtlich das Vermögen für mehrdeutig hält, versteht der Reichsgerichtsrätekommentar[12]) unter Vermögen „in der Regel nach deutschrechtlicher Auffassung die Gesamtheit (den Inbegriff) der einer Person zustehenden wirtschaftlich verwertbaren Sachen und Rechte, also gleichbedeutend mit Aktivvermögen ohne Einbeziehung der darauf lastenden Verbindlichkeiten". Nach Ansicht des Reichsgerichts[13]) und eines Teils der Literatur gibt es eine deutschrechtliche und eine römischrechtliche Auffassung des Vermögensbegriffs. Die deutschrechtliche versteht unter Vermögen nur das Aktivvermögen. Die Schulden werden dem Vermögensganzen als Belastung gegenübergestellt, sind aber nicht Bestandteile des Vermögens. Nach römischrechtlicher Auffassung besteht das Vermögen aus den Vermögenswerten nach Abzug der Schulden. Nach Enneccerus[14]) ist Vermögen „die Gesamtheit der Rechte, die zur Befriedigung der Bedürfnisse einer Person dienen". Es umfasse Eigentum, andere dingliche Rechte, Immaterialgüterrechte, Forderungsrechte, das Erbrecht, den Besitz, unter Umständen Gestaltungsrechte, auch befristete, schwebende und Anwartschaftsrechte. Nicht dazu gehörten werterhöhende Faktoren tatsächlicher, nicht rechtlicher Natur, z. B. Kundschaft, Chance, eigene Arbeitskraft. „Der Ausdruck ‚Vermögen' bedeutet im BGB stets nur Aktivvermögen. Verpflichtungen werden nicht als Teil des Vermögens angesehen, sondern das Vermögen ist mit ihnen belastet, d. h. sie sind aus diesem Vermögen zu erfüllen"[15]). Diese Ansicht Enneccerus', die mit der des Reichsgerichtsräte-Kommentars und des Reichsgerichts gleichläuft, dürfte als die herrschende anzusehen sein.

Das Strafrecht verfolgt andere Zwecke wie das bürgerliche Recht. Sein Vermögensbegriff ist am Betrugsparagraphen (§ 263 StGB) entwickelt worden. Dieser dient dem Schutze des Vermögens des Einzelnen vor strafbarer Schädigung. Die herrschende Ansicht[16]) versteht unter Vermögen „den Inbegriff der geldwerten Güter, über die jemand rechtlich im eigenen Interesse oder durch einen Vertreter verfügen kann". Das Reichsgericht[17]) definiert Vermögen als „die Gesamtheit der vermögensrechtlichen Beziehungen einer Person, sowohl der aktiven wie auch der passiven, als ein Ganzes

---

12) Zu § 1922, Anm. 5.
13) RGZ. 69/285 und die dort angeführte Literatur.
14) Enneccerus, Bd. I, § 124, Anm. I.
15) Enneccerus, Bd. I, § 124, Anm. I, 4.
16) Frank zu § 263, Anm. V und die dort angegebene Literatur.
17) RGSt. 16/3.

gedacht". Es gibt eine nähere Erklärung des Vermögensbegriffs[18]): „Der Vermögensbegriff ist in erster Linie ein Begriff des wirtschaftlichen Lebens. Vermögen ist wirtschaftliche Macht, ist alles das, was für die wirtschaftlichen Verhältnisse einer Person Wert hat, ist somit ein Inbegriff von Werten, oder, da im System der Geldwirtschaft jeder Wert in Geld ausgedrückt werden kann: die Summe der geldwerten Güter einer Person." Der Vermögensbegriff des Strafrechts erscheint mehr wirtschaftlicher Natur, wenn dabei auch nicht das rechtliche Moment[19]) zu kurz kommt. Das liegt in seiner Entwicklung an § 263 StGB begründet, der einen möglichst umfassenden Schutz des Vermögens schaffen will und daher das Vermögen und seine Schädigung mehr wirtschaftlich sieht.

---

[18]) RGSt. 44/233.
[19]) Siehe bei Frank wie Anm. 17).

III. Allgemeines zum steuerrechtlichen Vermögensbegriff.

Das Steuerrecht enthielt in § 2 R.Bew.G. vom 10. August 1925 (RGBl. I, S. 214 ff.) und in § 21 R.Bew.G. in der Fassung vom 22. Mai 1931 (RGBl. I, S. 161 ff.) eine Definition des „Vermögens". Als Vermögen im Sinne des alten Reichsbewertungsgesetzes galt „das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen nach Abzug der Schulden". An dieser Bestimmung ist bis zum Erlaß des Reichsbewertungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I, S. 1035 ff.) der Vermögensbegriff im Steuerrecht entwickelt worden. Das Vermögen im Steuerrecht wurde allgemein als „Reinvermögen" bezeichnet [1]), da laut ausdrücklicher Bestimmung die Schulden abzuziehen waren. Der steuerrechtliche Vermögensbegriff stimmte also in dieser Beziehung mit der römischrechtlichen Auffassung des bürgerlichrechtlichen Vermögensbegriffs überein. Der überwiegende Teil der Literatur vor Erlaß des Reichsbewertungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 sieht das Wesen des Vermögensbegriffs im Steuerrecht in der Verfügungsgewalt, die einer Person über wirtschaftliche Güter zusteht. So bezeichnet Bühler [2]) Vermögen als „die Summe der wirtschaftlichen Güter, über die jemand verfügen kann". V. Tyszka [3]) versteht unter Vermögen „die Summe der in Geldwert auszudrückenden Sachgüter, die in der Verfügungsgewalt einer Person stehen". Nach Strutz [4]) ist Vermögen „der Inbegriff der demselben Subjekt zustehenden, d. h. seiner Verfügungsgewalt unterworfenen, wenn auch objektiv noch so verschiedenen wirtschaftlichen Güter (Geld, geldwerte Sachen und Rechte)". Erler [5]) ist der Auffassung, der Vermögensbegriff des Steuerrechts stimme nicht mit dem bürgerlichrechtlichen und auch nicht mit dem volkswirtschaftlichen überein. Er sei objektiv anders, da nicht die Summe sämtlicher Güter das Vermögen darstelle, sondern als Vermögen im Sinne des Bewertungs-

---

[1]) Bühler, Allgemeines Steuerrecht, S. 254.
[2]) derselbe, S. 254.
[3]) v. Tyszka, Grundzüge der Finanzwissenschaft, S. 211.
[4]) im Handbuch des Reichssteuerrechts, S. 161.
[5]) in Dtsch. Steuerzeitung, 1927, S. 42/43, und Erler: das Reichsbewertungsgesetz v. 22. Mai 1931, zu § 21, Anm. 1a und b.

gesetzes nur diejenigen Werte gelten, deren Bewertung durch das Bewertungsgesetz positiv-rechtlich vorgeschrieben seien. Schulden seien abzuziehen. Es komme nach dem Bewertungsgesetz nicht auf die rechtliche Verfügungsmacht an, sondern es genüge die wirtschaftliche Verfügungsmacht[6]). Er definiert: „Vermögen im Sinne des Reichsbewertungsgesetzes ist demnach die Summe der einem Rechtssubjekt an einem bestimmten Zeitpunkt wirtschaftlich zugehörenden, nach dem Bewertungsgesetz zu bewertenden Gegenständen nach Abzug der nach dem gleichen Gesetz kürzungsfähigen Schulden." Dexheimer[7]) bezeichnet Vermögen als „die Zusammenfassung vieler einzelner Güter, an denen das Eigentum besteht". Aus den nachfolgenden Ausführungen geht jedoch hervor, daß er das „wirtschaftliche Eigentum"[8]) meint, dessen wesentliches Moment nach seiner Auffassung wohl „die Herrschaft über die Substanz eines Gegenstandes"[9]) ist. Stelling[10]) sagt, Vermögen im Sinne des Steuerrechts sei das vom Reichsgericht durch § 263 des Strafgesetzbuches geschützte Vermögen, von dem die Schulden abzuziehen seien. Sein Vermögensbegriff hat demnach wirtschaftlichen Inhalt. Winnewisser[11]) ist der Ansicht, daß das Vermögen des Steuerrechts sich weder nach rechtlichen noch nach volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten richte; ein gewisser betriebswirtschaftlicher Einfluß sei vorhanden. Schließlich hat auch der Reichsfinanzhof[12]) mehrfach darauf hingewiesen, daß in Steuersachen nicht eine streng juristische, rein bürgerlichrechtliche, sondern vor allem wirtschaftliche Betrachtungsweise zu gelten habe und der Vermögensbegriff in erster Linie wirtschaftlich zu fassen sei.

Das Reichsbewertungsgesetz vom 16. Oktober 1934 hat die Bestimmung des § 2, bzw. § 21 R.Bew.G. alter Fassung nicht übernommen. Eine Definition des Vermögens ist in ihm nicht enthalten. Es fehlt demnach nach Erlaß des Reichsbewertungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 eine gesetzliche Definition, an der sich der Vermögensbegriff im Steuerrecht, wie zur Zeit der Gültigkeit des Reichsbewertungsgesetzes alter Fassung, entwickeln läßt. Die Literatur

---

[6]) Ähnlich auch Bühler, a. a. O., S. 254, der davon spricht, daß die Verfügung sowohl eine rechtliche als auch eine rein tatsächliche sein könne, und auf Grund dessen einen rechtlichen und einen wirtschaftlichen Vermögensbegriff unterscheidet.

[7]) Dexheimer, Der Eigentumsbegriff des Steuerrechts, Diss. 1931, S. 95/96.

[8]) Ausführungen darüber siehe weiter unten.

[9]) Dexheimer, a. a. O., S. 92.

[10]) Stelling, in Vierteljahreszeitschr. 1933, S. 202.

[11]) Winnewisser, in: Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen, 1931, S. 75—80.

[12]) RFH. 9, S. 171; 12, S. 351.

zum Vermögensbegriff nach Erlaß des Reichsbewertungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 ist recht gering. Lediglich Ahlbäumer[13]) und Thümen[14]) nehmen zu ihm Stellung. Ahlbäumer[15]) ist der Ansicht, der steuerrechtliche Vermögensbegriff müsse nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten abgegrenzt werden. Das ergebe sich aus den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes, z. B. spreche vor allem § 2 R.Bew.G. bei Abgrenzung einer wirtschaftlichen Einheit von „den Anschauungen des Verkehrs" und Berücksichtigung der „Zweckbestimmung und der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit". Außerdem zeige sich das am Ausdruckswechsel im Reichsbewertungsgesetz 1934, durch den anstelle des bisherigen Begriffs „Vermögensgegenstand oder Gegenstand" das Wort „Wirtschaftsgut" getreten sei. Der wirtschaftliche Vermögensbegriff umfasse aber alle Wirtschaftsgüter, über die jemand für seine Rechnung verfügen könne. Thümen[16]) sagt zum „Vermögen" folgendes: „Unter Vermögen versteht man die Summe der in der Hand eines Steuerpflichtigen vereinigten geldwerten wirtschaftlichen Güter. Es umfaßt Sachen und Rechte (Gegenstände) sowie unter bestimmten Voraussetzungen gewisse immaterielle Güter, wie z. B. den Geschäftswert, die einer Bewertung fähig sind und nach allgemeiner wirtschaftlicher Auffassung einen Maßstab für die Leistungsfähigkeit seines Trägers abgeben."

Auch zur Feststellung des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs erscheint es notwendig, die Grundsätze aufzuzeigen, die unser heutiges Steuerrecht beherrschen. In dieser Richtung wird sich auch der steuerrechtliche Vermögensbegriff bewegen. Drei Momente sind dabei herauszustellen.

Das nationalsozialistische Steuerrecht wird von der nationalsozialistischen Weltanschauung beherrscht. Das ergibt sich aus § 1 Abs. 1 St.Anp.G., nach dem die Steuergesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen sind. Dieser Grundsatz ist an und für sich nicht etwas vollkommen Neues. Denn Gesetzesvorschriften waren und sind immer von der sie beherrschenden Weltanschauung abhängig und werden dementsprechend interpretiert. Die Besonderheit liegt aber darin, daß § 1 Abs. 1 St.Anp.G. die erste und bisher einzige Gesetzesvorschrift ist, die ausdrücklich eine Gesetzesauslegung nach weltanschaulichen Grundsätzen zur Pflicht macht.

---

[13]) Ahlbäumer, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, 1935, S. 54.
[14]) Thümen, Vermögenssteuergesetz, S. 39.
[15]) Wie Anm. 13.
[16]) Wie Anm. 14.

Staatssekretär Reinhardt[17]) hat folgende Leitsätze als amtliche Richtlinien der nationalsozialistischen Steuerpolitik erklärt:

„1. Ohne Steuern kein Staat, und ohne Staat keine Daseins- und Entwicklungsmöglichkeit des Einzelnen,
2. die Steuern müssen sozial gerecht sein,
3. die Steuern müssen dem bevölkerungspolitischen Gedanken entsprechen,
4. die Steuern müssen dem Gedanken des Wertes der Persönlichkeit entsprechen,
5. die Steuern müssen dem Gedanken der sozialen, wirtschaftlichen und finanziellen Gesundung entsprechen."

Diese Grundsätze gelten allgemein fürs ganze Steuerrecht.

Weiterhin verfolgt das Steuerrecht nicht den Zweck, etwa wie das bürgerliche Recht, Interessensphären Einzelner gegeneinander abzugrenzen. Es stehen sich hier auch nicht Staat und Einzelperson gleichberechtigt gegenüber. Vielmehr ist der Staat dem Einzelnen übergeordnet. Das ergibt sich aus § 1 RAO, der zum Ausdruck bringt, daß Steuern nicht von einer Gegenleistung abhängen und allen „von einem öffentlichrechtlichen Gemeinwesen auferlegt" werden. Ob man nun im Anschluß daran sagt, das Steuerrecht gehöre dem öffentlichen Recht (im Gegensatz zum privaten Recht) an, oder mit Wacke[18]) diesen Gegensatz von privatem und öffentlichem Recht überwunden wissen will, bleibt sich hier gleich. Auf jeden Fall ist eine Überordnung des Staates hinsichtlich seiner Finanzhoheit gegenüber dem Einzelnen gegeben, und die Steuern werden mit Rücksicht auf die Zugehörigkeit zur Volksgemeinschaft oder auf Grund des Gastrechtes, das jemand im Deutschen Reiche genießt, erhoben.

Außerdem sind wirtschaftliche Momente im Steuerrecht vorherrschend. Das zeigt vor allem § 1 Abs. 2 St.Anp.G., der auf die Berücksichtigung des Zweckes, der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuergesetze sowie der Entwicklung der Verhältnisse hinweist[19]). Eine fast gleichlautende Vorschrift enthielt § 9 RAO (früher § 4 RAO vom 13. 12. 1919). § 1 Abs. 2 St.Anp.G. berücksichtigt jedoch gegenüber der Vorschrift des § 9, bzw. 4 RAO als ein weiteres wesentliches Moment: die Volksanschauung. Weiterhin ergibt sich aus § 6 St.Anp.G., daß wirtschaftliche Grundsätze im Steuerrecht gelten. Durch diese Vorschrift wird ausgeschlossen, daß durch

[17]) in Dtsch. Steuerzeitung, 1935, S. 570, 572, 625, 653.
[18]) Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau, S. 60.
[19]) Vgl. hierzu Wacke, a. a. O., S. 46 ff.

Mißbrauch der bürgerlichrechtlichen Formen und Gestaltungen die Steuerpflicht umgangen oder gehindert wird. Das bedeutet, daß nicht die juristische Form eines Rechtsgeschäftes entscheidet, sondern der wirtschaftliche Zweck und Erfolg maßgebend sind.

Diese drei aufgeführten Momente sind auch für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff von Bedeutung. Sie bilden gleichsam die Basis, auf der er ruht.

IV. Die gesetzlichen Grundlagen des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs.

Die wichtigste gesetzliche Grundlage für den Vermögensbegriff im Steuerrecht ist § 11 St.Anp.G. Zwar bringt diese Vorschrift nicht den Ausdruck „Vermögen", sie spricht lediglich von einer Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Besteuerung. Aber gerade der Ausdruck „Zurechnung" zeigt seine Grundlage für den Vermögensbegriff, da „Zurechnung" regelmäßig nur ein Verhältnis zum Vermögen ausdrücken kann. § 11 St.Anp.G. lautet:

„Für die Zurechnung bei der Besteuerung gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, die folgenden Vorschriften:

1. Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden dem Veräußerer zugerechnet.
2. Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen (entgeltlich oder unentgeltlich) übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnt.
3. Wirtschaftsgüter, die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.
4. Wirtschaftsgüter, die jemand in Eigenbesitz hat, werden dem Eigenbesitzer zugerechnet. Eigenbesitzer ist, wer ein Wirtschaftsgut als ihm gehörig besitzt.
5. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten so zugerechnet, als wären die Beteiligten nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die Beteiligten an dem Vermögen zur gesamten Hand berechtigt sind, oder nach Verhältnis dessen, was ihnen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde."

§ 11 St.Anp.G. enthält keineswegs eine vollständige Aufzählung der Wirtschaftsgüter, die das Vermögen des Steuerpflichtigen ausmachen. Das Gegenteil ist der Fall. § 11 St.Anp.G. ist lediglich eine gesetzliche Festlegung der Fälle, deren Zurechnung zweifelhaft war. Neben § 11 St.Anp.G. sind für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff noch zahlreiche andere Vorschriften von Bedeutung, so z. B. § 9 R.Bew.G., § 5 St.Anp.G., §§ 4, 5, 14 R.Bew.G. und andere. Auf diese Vorschriften wird an gegebener Stelle eingegangen.

Die Steuergesetze kennen aber auch Vorschriften, die ausdrücklich bestimmte Wirtschaftsgüter vom Vermögen ausnehmen oder Steuer-

befreiungen gewähren. So gehören gemäß § 68 R.Bew.G. nicht zum „sonstigen Vermögen" bestimmte Ansprüche mehr sozialer Natur, z. B. aus Versicherungen, gegen Pensionskassen, auf Renten aus dem Arbeits- oder Dienstverhältnis, aus gesetzlicher Unterhaltspflicht sowie aus Entschädigungsansprüchen, gesetzliche Versorgungsansprüche sowie der Hausrat. § 67 Ziff. 10 S. 2 und Ziff. 11 S. 2 R.Bew.G. nehmen vom „sonstigen Vermögen" aus z. B. Personenkraftwagen, Flugzeuge, Motor- und Segeljachten, Kunstgegenstände lebender oder seit nicht mehr als 15 Jahren verstorbener Künstler und anderes. Die §§ 3—6 V.St.G. enthalten teils Steuerbefreiungen für bestimmte Unternehmen vorwiegend des Staates oder öffentlichrechtlicher Gemeinwesen (§ 3 V.St.G.), teils gewähren sie bestimmte Freibeträge (§ 5 V.St.G.). Wenn diese Fälle sich auch ihrer Stellung nach zunächst auf „sonstiges Vermögen" im Sinne der §§ 67 ff. R.Bew.G. oder auf die Vermögensbesteuerung beziehen, so lassen sie doch die in ihnen bezeichneten Wirtschaftsgüter aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausscheiden oder nehmen ganze Unternehmungen von der Steuerpflicht aus. Denn wenn sie der Vermögensart „sonstiges Vermögen" nicht angehören oder für bestimmte Steuerarten von der Steuerpflicht freigestellt sind, dann können sie auch nicht dem Oberbegriff „Vermögen" zugerechnet werden. Das bedeutet, daß sie für das Steuerrecht nicht von Interesse sind, da sie gar nicht zum Vermögen des Steuerpflichtigen gehören. Daraus ergibt sich wiederum für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff, daß nur das dem Vermögen des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist, was die Steuergesetze als zum Vermögen gehörig bezeichnen oder dessen Zurechnung sich als selbstverständlich erweist.

V. Voraussetzung für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff: Das Vorhandensein geldwerter Güter, d. h. Wirtschaftsgüter.

Damit ein Gegenstand für die Besteuerung überhaupt Interesse gewinnt, muß er einen Wert verkörpern, der sich in Geld ausdrücken läßt, d. h. er muß bewertet werden können. Die Steuer, der ein Gegenstand aus irgendeinem gesetzlichen Grunde unterliegt, drückt sich häufig in einem Prozentsatz vom Werte des Gegenstandes aus. Sie läßt sich also nur dann bestimmen, wenn der zu besteuernde Gegenstand auch einen Wert hat.

Für das Steuerrecht ist im allgemeinen der gemeine Wert eines Gegenstandes von Interesse, d. h. der Verkaufswert des Gegenstandes (§ 10 R.Bew.G.). In besonderen Fällen richtet sich die Bewertung eines Gegenstandes auch nach dem Ertragswert, z. B. beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 31 Abs. 1 R.Bew.G.). Der gemeine Wert eines Gegenstandes wird regelmäßig durch den Preis bestimmt, den dieser im Geschäftsverkehr hat. Es muß sich aber um einen Gegenstand handeln, der sich innerhalb des Verkehrs befindet; das bedeutet, daß der Gegenstand für das Steuerrecht nicht extra commercium sein darf.

Diese Auffassung ergibt sich aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[1]).

Im 36. Bande S. 266 ff. hatte der Reichsfinanzhof die Frage zu entscheiden, ob die Beteiligungsziffern an der Deutschen Zündwarenmonopolgesellschaft selbständig bewertungsfähige Gegenstände — in diesem Falle — des Betriebsvermögens sind. Unter Beteiligungsziffer ist die Menge am Gesamtbedarf der Monopolgesellschaft zu verstehen, zu der der zur Herstellung von Zündhölzern berechtigte Unternehmer beteiligt ist. Sie drückt ein Kontingent aus und verschafft dem Unternehmer gegenüber der Monopolgesellschaft einen Anspruch auf Abnahme der von ihm hergestellten Zündhölzer. Es interessiert hier weniger die Entscheidung des Reichsfinanzhofs, nach der die Beteiligungsziffern selbständig bewertungsfähig sind, als vielmehr die Grundlage der Entscheidung; die Vorfrage war die, ob

[1]) Vgl. RFH. 36/266 ff.; 37/64 ff.

die Beteiligungsziffern ein selbständiges Wirtschaftsgut sind. Diese Frage machte der Reichsfinanzhof davon abhängig, „ob sich ein Handel in diesen Beteiligungsziffern gebildet hat“ [2]). Mit anderen Worten: es kam darauf an, ob sie in commercium sind. Dann sind sie auch Wirtschaftsgüter und selbständig bewertungsfähig. Der Umkehrschluß ergibt zwingend, daß sie keine selbständigen Wirtschaftsgüter und nicht bewertungsfähig wären, wenn sie extra commercium sich befänden.

Ein weiterer Fall in dieser Richtung bildet die Grundlage der Entscheidung im 37. Bande S. 64 ff. Dort war die Bewertung eines Mausoleums, das ausschließlich als Erbbegräbnis dienen sollte und nicht verkauft werden durfte, streitig. Der Reichsfinanzhof vertritt in dieser Entscheidung die Ansicht, es müsse sich für die Besteuerung um einen Gegenstand handeln, der als Wirtschaftsgut anzusprechen sei. Der Gegenstand müsse auch für andere als für den Eigentümer irgendeine, wenn auch unlohnende Verwendung haben. Dinge, bei denen dies nicht der Fall sei, gelangten nicht in den Geschäftsverkehr. Das treffe bei einem Mausoleum, das lediglich als Erbbegräbnis diene, zu, da es nur einen Wert für den Besitzer darstelle. Es gebe für das Steuerrecht Gegenstände, die dem Verkehr entzogen seien, weil sie niemals in den Verkehr gelangen. Diese könnten auch nicht bewertet werden. Aus dieser Entscheidung ergibt sich einmal, daß der Reichsfinanzhof unter Wirtschaftsgütern nur „Gegenstände, Rechte und wirtschaftliche Werte jeder Art“ [3]) versteht, die sich im Geschäftsverkehr befinden. Alles, was extra commercium ist, ist demnach kein Wirtschaftsgut. Außerdem folgt auch aus dieser Entscheidung, daß Gegenstände außerhalb des Geschäftsverkehrs nicht bewertungsfähig und daher für das Steuerrecht ohne Interesse sind. Einen Hinweis in dieser Richtung gibt auch Wacke [4]): „Nur was ein Wirtschaftsgut ist, was im wirtschaftlichen Leben einen Wert darstellt, was in die lebendigen Beziehungen der Menschen sinnvoll eingeordnet ist, kann für das Steuerrecht in Betracht kommen.“

Dieser Grundsatz kommt gleichfalls in § 14 Abs. 2 R.Bew.G. zum Ausdruck. Danach haben Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz zu bleiben. Das bedeutet, daß sie nicht bewertet werden und daher auch nicht zum Vermögen des Steuerpflichtigen zählen. Die Forderungen müssen jedoch einen Grad der Uneinbringlichkeit

---

[2]) Vgl. RFH. 36/271, 272.

[3]) Vgl. zum Begriff „Wirtschaftsgut“ die amtliche Begründung zu § 4 E.St.G. vom 16. Oktober 1934 in R.St.Bl. 35, S. 37.

[4]) Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau, 1936, S. 86.

erreicht haben, der sie wertlos macht. Krekeler[5]) nennt als Beispiel, wenn der Schuldner den Offenbarungseid geleistet hat, oder wenn eine Hypothek bei der Zwangsversteigerung ausgefallen ist und das Vorgehen gegen den persönlichen Schuldner keinen Erfolg verspricht, oder es sich um verjährte Forderungen handelt. All diese Forderungen, die praktisch wertlos sind, scheiden für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff aus, trotzdem sie formalrechtlich bestehen. Sie sind nicht als Wirtschaftsgüter anzusprechen.

Für den Vermögensbegriff des Steuerrechts ist daraus festzustellen, daß zum Vermögen des Steuerpflichtigen nur Wirtschaftsgüter gehören, d. h. Gegenstände, Rechte und wirtschaftliche Werte jeder Art, die sich im Geschäftsverkehr befinden, daher einen gemeinen Wert besitzen und bewertet werden können. Gegenstände, die außerhalb des Geschäftsverkehrs liegen, scheiden für den Vermögensbegriff im Steuerrecht aus, mögen sie auch im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen. Es ist demnach nicht der juristische Eigentumsbegriff für die Zugehörigkeit eines Gegenstandes zum Vermögen entscheidend, als vielmehr zunächst die Feststellung, ob der Gegenstand ein Wirtschaftsgut ist.

Wie im einzelnen Wirtschaftsgüter bewertet werden und zu welchen Vermögensarten sie gehören, bestimmt das Reichsbewertungsgesetz. Die sich in dieser Richtung ergebenden Schwierigkeiten und Probleme sind nicht Gegenstand dieser Arbeit.

---

[5]) Krekeler, Reichsbewertungsgesetz zu § 14, Abs. 2, S. 99.

VI. Der Inhalt und Umfang des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs.

1. Eigentum, dingliche und obligatorische[1]) Rechte.

„Das Vermögen eines Steuerpflichtigen umfaßt grundsätzlich diejenigen Wirtschaftsgüter, die dem Steuerpflichtigen gehören (das heißt: sein Eigentum sind)."[2]) Da die amtliche Begründung zu § 11 St.Anp.G. im Anschluß an diesen Satz als Ausnahme dieses Grundsatzes das Sicherungs- und Treuhandeigentum sowie den Eigenbesitz (§ 11 Ziff. 1—4 St.Anp.G.) anführt[3]), ergibt sich, daß nur das Eigentum im Sinne des bürgerlichen Rechts gemeint sein kann. Denn unter den Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums"[4]), an den man in diesem Zusammenhang denken könnte und der im Steuerrecht eine große Rolle gespielt hat, fallen auch Sicherungs-, Treuhandeigentum und Eigenbesitz.

Es gehören also zunächst einmal sämtliche unbeweglichen und beweglichen Sachen zum Vermögen des Steuerpflichtigen, die in seinem bürgerlich-rechtlichen Eigentum stehen, so z. B. das Grundstück, die Fabrik, Schmuckgegenstände und Wertsachen. Gemäß § 903 BGB hat er die unbeschränkte Herrschaft und Verfügungsgewalt über diese Sachen.

Aber eine weitere Gruppe von Sachen gehört laut der gesetzlichen Bestimmung des § 9 R.Bew.G. zum Vermögen des Steuerpflichtigen, die zwar in seinem Eigentum stehen, wo der Steuerpflichtige jedoch gewissen Verfügungsbeschränkungen unterliegt. Es handelt sich um die Beschränkungen eines Vorerben (§ 2112 ff. BGB) und eines Vermächtnisnehmers nach Aushändigung des Vermächtnisses (§ 2191 BGB) sowie um die eines Inhabers von gebundenem Vermögen, d. h. eines Erbhofs, Fideikommisses, Lehens oder Stammguts, eines Hausgutes. Während es sich beim Vorerben um Verfügungsbeschränkungen

[1]) Es handelt sich nur um eine beispielhafte Aufzählung der zahlreichen obligatorischen Rechte.

[2]) u. [3]) Amtliche Begründung zu § 11 Ziff. 1—4 St.Anp.G. im R.St.Bl. 1934, S. 1405.

[4]) Siehe weiter unten.

handelt, die nur relativ, d. h. zugunsten des Nacherben wirken (§§ 2113—2115 BGB)[5]), unterliegen die Inhaber gebundenen Vermögens regelmäßig Veräußerungs- und Belastungsverboten. Das zeigt sich vor allem beim Erbhof. Das Veräußerungs- und Belastungsverbot des § 37 R.Erbh.G. hindert die freie Verfügungsmacht des Bauern. Bei den anderen Arten des gebundenen Vermögens ist es ähnlich der Fall[6]). Trotzdem hier ganz wesentliche Verfügungsbeschränkungen bestehen, denen der Eigentümer unterliegt, bestimmt § 9 R.Bew.G., daß die Beschränkungen bei der Bewertung nicht zu berücksichtigen sind, d. h. diese Eigentümer werden so behandelt, als ob sie unbeschränkte Eigentümer sind. Krekeler[7]) gibt § 9 R.Bew.G. folgenden Sinn: „Auf Grund dieser Vorschrift wird der formalrechtliche Eigentümer, obwohl er wirtschaftlich nicht die unbeschränkte Herrschaft über das Wirtschaftsgut hat, dennoch auch wirtschaftlich als Eigentümer behandelt, weil nur bei ihm die steuerliche Erfassung des Wirtschaftsgutes möglich ist." Aber ein weiterer Umstand scheint mir für die Zurechnung zum Vermögen des Steuerpflichtigen wesentlich zu sein. Die hier vorliegenden Eigentumsbeschränkungen haben einen Ausschluß der Verfügungsmacht zur Folge, die auf der anderen Seite nicht einem anderen eingeräumt wird, sondern zugunsten eines anderen für spätere Zeiten wirkt, so zugunsten des Nacherben, zugunsten des Anerben und des Erben eines Fideikommisses, Lehens oder Hausguts. Die Beschränkung der Verfügungsmacht erzeugt also auf der anderen Seite keine Einräumung von Verfügungsmacht, sondern ist lediglich eine Sicherung für die Zukunft. Daher ist auch neben dem Eigentümer niemand zur gleichen Zeit irgendwie an der Sache berechtigt. Der Eigentümer nutzt sie in vollem Umfange allein. Dieses alleinige Nutzen der Sache erscheint mir wesentlich dafür zu sein, daß er auch die volle Steuerlast trägt. Außerdem ist eben, wie Krekeler[8]) sagt, niemand anderes da, bei dem die Sache steuerlich erfaßt werden könnte.

Grundstücksgleiche Rechte, z. B. das Erbbaurecht, werden gemäß § 11 Abs. 1 S. 2 R.Bew.G. wie Grundbesitz behandelt. Zum Vermögen des Steuerpflichtigen gehören auch die mit dem Grundstück verbundenen dinglichen Rechte (§ 11 Abs. 1 R.Bew.G.). Dazu sind zu rechnen die Grunddienstbarkeiten (§§ 1018 ff. und 1090 ff. BGB), das dingliche Vorkaufsrecht (§§ 1094 ff. BGB) und die Reallasten (§§ 1105

[5]) Die Beschränkungen des Vorvermächtnisnehmers sind schuldrechtlicher Natur; es sind keine dinglichen Verfügungsbeschränkungen wie beim Vorerben. Vgl. hierzu RGRKomm. zu § 2191 BGB.

[6]) Vgl. Koehne, in Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen, 1925, S. 16—21.

[7]) u. [8]) Krekeler, a. a. O., zu § 9 R.Bew.G.

ff. BGB)[9]. Diese werden zusammen mit dem Grundbesitz bewertet. Das Nießbrauchsrecht (§§ 1030 ff. BGB) sowie Rentenschuld (§§ 1199 ff. BGB) zählen gemäß § 67 Ziff. 4 R.Bew.G. zum sonstigen Vermögen des Steuerpflichtigen. Die dinglichen Sicherungsrechte, wie Hypothek, Grundschuld und Pfandrecht erfahren keine besondere Zurechnung zum Vermögen. Bei ihnen ist fürs Steuerrecht die gesicherte Forderung das Entscheidende[10], die zum Vermögen gerechnet wird.

Obligatorische Rechte sind dem Vermögen des Steuerpflichtigen regelmäßig insoweit zuzurechnen, als dieser der Berechtigte ist. Hierhin gehören sämtliche Geldforderungen, mögen sie durch Pfandrechte gesichert oder ungesichert sein, fällige Ansprüche auf Gehalt und Lohn. Entschädigungsansprüche, Ansprüche aus Verträgen (§ 67 Ziff. 1 R. Bew.G.), Ansprüche aus Bankguthaben und ähnlichem (§ 67 Ziff. 2 R.Bew.G.), Aktien, Kuxe, Gewinnanteile, Geschäftsanteile (§ 67 Ziff. 3 R.Gew.G.), Renten und Versicherungsansprüche (§ 67 Ziff. 4 und 6 R.Bew.G.). Regelmäßig hat der Steuerpflichtige den wirtschaftlichen Nutzen dieser Rechte.

Auch die höchstpersönlichen Urheber- und Erfinderrechte gehören zum Vermögen des Steuerpflichtigen (§ 67 Ziff. 5 R.Bew.G.). Diese Immaterialgüterrechte können dem Vermögen zugerechnet werden, da sie einen Geldwert verkörpern und daher bewertet werden können.

Eine besondere Stellung nimmt der Firmen- oder Geschäftswert ein, den Reinhardt[11] den „Betriebsbestehungswert" nennt. Die Firma, der Name des Kaufmanns, unter dem er sein Handelsgewerbe betreibt (§ 18 HGB), ist ein höchstpersönliches Recht, das jedoch die Eigenschaft hat, zusammen mit dem Geschäft übertragen werden zu können (§ 25 HGB). Inwieweit nun diese Firma einen Wert verkörpert, ist zweifelhaft. Das Gesetz spricht in § 6 Ziff. 2 E.St.G. von Geschäfts- oder Firmenwert und sagt, daß auch er mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sei. Nach Krekeler[12] ist der Firmen- oder Geschäftswert der Wert, „der in dem Ansehen der Firma, dem Ruf des Geschäfts, der Organisation des Bezugs oder Absatzes, der Kundschaft usw. sich ausprägt". Die gleiche Behandlung erfährt der Verlagswert, der eine ähnliche Grundlage hat. Dieser drückt sich bei einer Zeitung oder Zeitschrift in dem Zeitschriftentitel und in der Höhe der Auflage, der Abonnentenzahl, der üblichen

---

[9]) Vgl. Krekeler, a. a. O., zu § 11 R.Bew.G.
[10]) Vgl. Krekeler, a. a. O., zu § 67 Ziff. 1 R.Bew.G. Anm. 1.
[11]) in Dtsch. Steuerzeitung, 1935, S. 1299.
[12]) Krekeler, a. a. O., zu § 54 R.Bew.G.; ähnlich auch Mrozek-Peters, zu § 6 E.St.G. Anm. 29 u. 30.

Annoncenmenge aus[13]). Der Reichsfinanzhof[14]) hat entschieden, daß der Firmen- oder Geschäftswert nur dann ein bewertbares Wirtschaftsgut und daher ein Vermögensbestandteil sei, wenn sich in dieser Beziehung eine entsprechende feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet habe, oder wenn die Firma nach 1923, d. h. nach Einführung einer festen Währung, entgeltlich erworben worden oder durch Aufwendungen als Wirtschaftsgut anerkannt sei. Auch § 6 Ziff. 2 E.St.G. spricht von „Anschaffungskosten". Das Wesentliche dabei ist demnach, daß die Möglichkeit besteht, den Wert einer Firma festzustellen. Ist dies der Fall, — meist zeigt sich das bei der Geschäftsübernahme mit Fortführung der Firma —, dann ist die Firma ein bewertbares Wirtschaftsgut und zählt zum Vermögen. In diesem Augenblick offenbart sich auch, daß die Firma für den Steuerpflichtigen einen wirtschaftlichen Nutzen hat. Denn andernfalls würde er für sie kein Entgelt geben. Sie unterliegt daher in diesem Falle als Vermögensbestandteil der Besteuerung.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, daß der steuerrechtliche Vermögensbegriff zunächst alle Wirtschaftsgüter des Steuerpflichtigen erfaßt, die in seinem Eigentum in bürgerlichrechtlichem Sinne stehen, wobei Verfügungsbeschränkungen, die zugunsten Dritter für die Zukunft bestehen, keine Rolle spielen. Weiterhin erfaßt er dingliche, obligatorische und höchstpersönliche Rechte, zu denen auch unter der Voraussetzung eines vorhandenen wirtschaftlichen Wertes die Firma zu rechnen ist.

Ausschlaggebend für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff ist bei dieser Gruppe ein wirtschaftliches Moment, nämlich daß der die Steuerlast trägt, der den wirtschaftlichen Nutzen des Wirtschaftsgutes hat. Das zeigt sich besonders beim beschränkten Eigentum wie bei den Forderungsrechten, vor allem aber bei der Firma. In all diesen Fällen zieht der steuerpflichtige Inhaber den wirtschaftlichen Nutzen der Wirtschaftsgüter. Nicht entscheidend kommt es immer bei dieser Gruppe auf die Verfügungsmacht im rechtlichen Sinne an. Zwar wird in den häufigsten Fällen der Eigentümer wie der Inhaber von Rechten auch die rechtliche Verfügungsmacht über diese haben. Die in § 9 R.Bew.G. aufgeführten Fälle des Vorerben, Vorvermächtnisnehmers sowie Inhabers gebundenen Vermögens beweisen das Gegenteil. Hier ist nach eindeutiger gesetzlicher Regelung der Steuerpflichtige in seiner Verfügungsmacht beschränkt, oder diese ist ganz ausgeschlossen. Trotzdem gehören diese

[13]) Vgl. Krekeler, a. a. O., zu § 54 R.Bew.G.
[14]) in R.St.Bl. 1930, S. 287 u. 298; auch Krekeler, a. a. O., zu § 54 R.Bew.G.

Wirtschaftsgüter zum Vermögen des Steuerpflichtigen. Bei richtiger Betrachtung muß man jedoch feststellen, daß in all diesen Fällen der Steuerpflichtige neben dem Genuß des wirtschaftlichen Nutzens die Wirtschaftsgüter derart in Besitz hat, daß er darüber tatsächlich — wenn auch unberechtigt — verfügen k ö n n t e. Das ist beim Vorerben wie beim Vorvermächtnisnehmer, ebenso auch beim Inhaber des gebundenen Vermögens der Fall. Für den Vermögensbegriff läßt sich demnach als gemeinsames Merkmal dieser Gruppe nicht immer rechtliche Verfügungsmacht, wohl aber neben dem Genuß des wirtschaftlichen Nutzens d i e t a t s ä c h l i c h e V e r f ü g u n g s m ö g l i c h k e i t d e s S t e u e r p f l i c h t i g e n ü b e r d i e s e W i r t s c h a f t s g ü t e r, und sei sie auch unberechtigt, feststellen.

2. S i c h e r u n g s - u n d T r e u h a n d e i g e n t u m (§ 11 Z i f f. 1—3 St.Anp.G.).

Es ist jedoch nicht so, daß der steuerrechtliche Vermögensbegriff nur die Wirtschaftsgüter des Steuerpflichtigen erfaßt, die in seinem Eigentum in bürgerlichrechtlichem Sinne stehen. Vielmehr sind ihm gemäß § 11 Ziff. 1—3 St.Anp.G. Wirtschaftsgüter zuzurechnen, deren bürgerlichrechtlicher Eigentümer ein anderer ist.

§ 11 Ziff. 1 St.Anp.G. bestimmt, daß die zur Sicherung übereigneten Wirtschaftsgüter dem Veräußerer zuzurechnen sind. Diese Bestimmung ist bei Erlaß des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 in das Gesetz aufgenommen worden, nachdem der Reichsfinanzhof bereits früher diesen Grundsatz entwickelt hatte [15]).

Es ist notwendig, einen Blick auf die rechtliche Natur der Sicherungsübereignung und ihren wirtschaftlichen Zweck zu werfen. Die Sicherungsübereignung ist eine besondere Art des Kreditgeschäftes. Sie ist im BGB nicht näher geregelt. Sie ist eine Rechtsform, die sich aus den Bedürfnissen des Verkehrs entwickelt hat und von der Rechtsprechung anerkannt ist [16]). Sie ist im Gegensatz zum Pfand (§§ 1204 ff. BGB) entwickelt worden. Durch die bei der Pfandbestellung erforderliche Übergabe der Sache fand regelmäßig eine Beschränkung der Kreditmöglichkeit statt. Der Verkehr suchte daher nach einer Sicherung, die ihm Kredit ohne Aufgabe des Besitzes verschaffte. Dies wurde möglich durch die Sicherungsübereignung, d. h. man überträgt das Eigentum gemäß § 930 BGB durch Einigung und Vereinbarung eines Besitzmittlerverhältnisses im Sinne des § 868 BGB, so daß der

---

[15]) RFH. 19/127 ff. = JW. 1926, S. 537.
[16]) Vgl. RGRKomm. zu § 930 Anm. 6, und die dort angeführte Literatur.

Veräußerer unmittelbarer Besitzer bleibt, während der Erwerber mittelbarer Besitzer wird. Zweck der Sicherungsübereignung ist jedoch die Sicherung einer Forderung. Es soll keine endgültige Übertragung stattfinden, sondern nur für die Dauer des Bestehens der Forderung des Erwerbers an den Veräußerer. Die Übertragung erfolgt regelmäßig mit der Abrede, daß bei Erlöschen der Hauptforderung das Eigentum entweder von selbst zurückfallen oder ein Rückübertragungsanspruch entstehen soll[17]). Die Sicherungsübereignung hat demnach ein doppeltes Gesicht. Nach außen ist der Erwerber der wahre Eigentümer. Dritten gegenüber hat er die vollen Rechte eines Eigentümers, an deren Ausübung er auch als mittelbarer Besitzer nicht gehindert ist. Im Innenverhältnis kommt jedoch mehr der wirtschaftliche Zweck des Sicherungseigentums, nämlich eine Art Pfandbestellung zum Durchbruch. Der Veräußerer ist in der Verfügung über die Sache, die in seinem unmittelbaren Besitz ist, insoweit beschränkt, als er die Interessen des Erwerbers wahrnehmen muß. Im Konkurse wirkt die Sicherungsübereignung wie eine Pfandbestellung, sie gibt ein Absonderungsrecht[18]). Dem Verkehr jedoch erscheint der Veräußerer als Eigentümer, da ihm als unmittelbarer Besitzer die Rechtsvermutung des § 1006 BGB zur Seite steht.

Die Bestimmung des § 11 Ziff. 1 St.Anp.G., die ein zur Sicherung übereignetes Wirtschaftsgut dem Veräußerer zurechnet, trotzdem er nicht bürgerlichrechtlicher Eigentümer ist, trägt dem wirtschaftlichen Zweck der Sicherungsübereignung Rechnung. Wirtschaftlich gesehen arbeitet der Veräußerer mit der Sache weiter. Sie soll auch in sein Eigentum zurückfallen. Der Zweck der Sicherungsübereignung und die vertraglichen Abreden legen die Verfügungsmacht des Veräußerers wie des Erwerbers fest, das Wirtschaftsgut bleibt wirtschaftlich betrachtet im Vermögen des Veräußerers. Er muß daher auch die Steuerlast tragen.

Ähnliche Gesichtspunkte liegen den Bestimmungen des § 11 Ziff. 2 und 3 St.Anp.G. zugrunde, wonach die zu treuen Händen übereigneten und die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworbenen Wirtschaftsgüter dem Treugeber zuzurechnen sind.

Auch das Treuhandwesen ist im modernen Wirtschaftsleben entwickelt worden. Sein Kern ist: Der Treuhänder übt eigene Rechte in eigenem Namen, aber nicht im eigenen, sondern im fremden Interesse aus. Enneccerus[19]) nennt es „eine Rechtsübertragung zu einem

[17]) u. [18]) Vgl. RGRKomm. § 930, Anm. 6.
[19]) Enneccerus, Bd. I, § 139, II.

(wirtschaftlichen) Zweck, der diese Rechtsübertragung nicht erfordert". Auch das Treuhandverhältnis hat zwei Seiten: einmal die Übertragung der Sachen und Rechte durch den Treugeber an den Treuhänder, und außerdem den Verpflichtungsvertrag, durch den der Treugeber gegenüber dem Treuhänder seine Interessen festlegt und sichert. Diese Sicherung ist notwendig, da die Rechtswirkung des Treuhandverhältnisses über den verfolgten wirtschaftlichen Zweck, z. B. die Abwicklung eines fremden Geschäfts, Eigentumsübertragung zu Verwaltungszwecken oder Abtretung zu Beitreibungszwecken hinausgeht. Denn der Treuhänder ist nach außen voll Berechtigter, z. B. bei Eigentumsübertragung vollberechtigter Eigentümer. Gegenüber dem Sicherungseigentum ist seine Rechtsstellung nach außenhin stärker, da er regelmäßig auch den unmittelbaren Besitz an den Sachen hat. Im Innenverhältnis ist wie beim Sicherungseigentum die rechtliche Verfügungsmacht durch vertragliche Vereinbarungen in bestimmtem Rahmen festgelegt.

Auch hier waren wirtschaftliche Gesichtspunkte entscheidend, die den Gesetzgeber diese Wirtschaftsgüter dem Treugeber zurechnen ließen. Denn der Treuhänder tut alles für fremde Rechnung, wenn er auch Eigentümer der Sachen ist oder wird. Dem Treugeber fließt der wirtschaftliche Wert zu. Der Reichsfinanzhof[20]) hat bereits vor Erlaß des Steueranpassungsgesetzes den Standpunkt der jetzigen gesetzlichen Regelung vertreten. Nach seiner Formulierung „fällt (hier) das formell-juristische und materiell-wirtschaftliche Eigentum auseinander"[21]).

Für den Vermögensbegriff im Steuerrecht ergibt sich daraus, daß zum Vermögen des Steuerpflichtigen nicht nur das gehört, was in seinem bürgerlichrechtlichen Eigentum steht. Es gehören vielmehr auch Sachen dazu, die nicht in seinem Eigentum stehen, die aber ihrem wirtschaftlichen Werte nach durch vertragliche Bindungen in das Vermögen des Steuerpflichtigen hineingezogen werden, wobei die Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut zugunsten des Steuerpflichtigen festgelegt ist. Auf der anderen Seite fallen die Wirtschaftsgüter aus seinem Vermögen heraus, die unter gleichen Voraussetzungen aus seinem Vermögen gezogen sind, wenn er auch Eigentümer ist. Auch hier waren wirtschaftliche Momente für diese Regelung ausschlaggebend. Das bürgerlichrechtliche Eigentum ist dann ohne Bedeutung, wenn nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten die Sache einem anderen Vermögen zuzurechnen ist, und zwar ist es deswegen der Fall, weil dem

[20]) RFH. 18/90; 19/21 ff.
[21]) RFH. 19/26.

Steuerpflichtigen der wirtschaftliche Nutzen aus diesen Rechtsverhältnissen, beim Sicherungs- wie beim Treuhandeigentum zufließt. Nicht in beiden Fällen ist der Steuerpflichtige Inhaber der rechtlichen Verfügungsmacht. Beim Sicherungseigentum ist sie beim steuerpflichtigen Veräußerer vertraglich insoweit beschränkt, als die Interessen des Erwerbers entgegenstehen. Beim Treuhandeigentum wird man jedoch sagen müssen, daß die rechtliche Verfügungsmacht dem steuerpflichtigen Treugeber zusteht, da der Treuhänder, der zweifellos die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über die Wirtschaftsgüter hat, vertraglich so gebunden ist, daß er nur im Sinne des Treugebers die rechtliche Verfügungsmacht ausüben kann. Tatsächlich verfügt der steuerpflichtige Treugeber durch seinen Treuhänder. Beim Sicherungseigentum hat der steuerpflichtige Veräußerer, der in seinem Verfügungsrecht beschränkt ist, jedoch ohne Zweifel die tatsächliche, wenn auch unter Umständen nicht berechtigte Verfügungsmöglichkeit über die Wirtschaftsgüter, da er unmittelbarer Besitzer ist. Für den Vermögensbegriff im Steuerrecht sind also bei dieser Gruppe zwei Momente entscheidend, einmal das wirtschaftliche Nutzen des Wirtschaftsgutes und zum zweiten entweder die Innehabung der rechtlichen Verfügungsmacht oder der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit über die Wirtschaftsgüter.

3. Eigenbesitz (§ 11 Ziff. 4 St.Anp.G.).

Eine weitere wichtige Rolle für den Vermögensbegriff im Steuerrecht spielt der § 11 Ziff. 4 St.Anp.G., wonach Wirtschaftsgüter, die jemand in Eigenbesitz hat, dem Eigenbesitzer zugerechnet werden. § 11 Ziff. 4 S. 2 St.Anp.G. gibt die Definition des Eigenbesitzes, nämlich wer ein Wirtschaftsgut als ihm gehörig besitzt. Diese Definition stimmt mit der des § 872 BGB mit der Ausnahme überein, daß statt „Sache" „Wirtschaftsgut" gesetzt ist.

Die Bestimmung des § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. ist aus den §§ 80 Abs. 1 RAO vom 13. 12. 1919 (RGBl. I, S. 1993), der steuerrechtlich „den Eigenbesitzer wie einen Eigentümer" behandelte, hervorgegangen. § 80 Abs. 1 RAO ist als § 98 Abs. 1 in die Neufassung der Reichsabgabenordnung vom 22. 5. 1931 (RGBl. I, S. 161 ff.) ohne Änderung übernommen wurden. § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. unterscheidet sich von § 80 und § 98 RAO dadurch, daß nicht mehr der „Eigenbesitzer wie ein Eigentümer" behandelt wird, sondern die in Eigenbesitz befindlichen Wirtschaftsgüter dem Eigenbesitzer bei der Besteuerung „zugerechnet" werden.

§ 11 Ziff. 4 St.Anp.G. erfordert Eigenbesitz, d. h. man muß das Wirtschaftsgut als sich gehörig besitzen. Erforderlich ist also zunächst einmal Besitz. Es scheidet demnach der Besitzdiener, z. B. die Hausangestellte, der Verkäufer in einem Ladengeschäft, aus, da sie gemäß § 855 BGB keinen Besitz haben. Aber Besitz allein genügt nicht, es ist Eigenbesitz erforderlich. So kann der Besitzmittler (§ 868 BGB), d. i. z. B. der Mieter, Pächter, Nießbraucher, Pfandgläubiger und Verwahrer, nicht Eigenbesitzer sein. Er besitzt nicht wie ein Eigentümer, nicht für sich, sondern für den, dem der mittelbare Besitz durch das Besitzmittlerverhältnis eingeräumt wird.

Einen Ausnahmefall hiervon zeigt die amtliche Begründung zu § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. [22]). Dort heißt es: „Grundbesitz, den jemand ohne zeitliche Begrenzung in Erbpacht hat, wird bei der Besteuerung regelmäßig dem Erbpächter und nicht etwa dem Eigentümer zugerechnet." Die amtliche Begründung verweist auf einen Fall, den der Reichsfinanzhof [23]) durch Urteil vom 4. Oktober 1934, also kurz vor Erlaß des Steueranpassungsgesetzes entschieden hat. Dort lag ein Erbpachtverhältnis vor, das bereits etwa zweihundert Jahre bestand. Die Frage war, ob dem Erbpächter oder der Erbverpächterin der Grundbesitz bei der Besteuerung zugerechnet werden muß. Trotzdem der Pächter niemals Eigenbesitzer sein kann, hat der Reichsfinanzhof entschieden, daß der Erbpächter unter § 98, früher § 80 RAO (jetzt § 11 Ziff. 4 St.Anp.G.) fällt, ihm also der Grundbesitz zuzurechnen ist. Dies wird so begründet, daß die rechtliche Stellung des Erbpächters in diesem Falle stark dem Eigentum angenähert sei. Die Erbverpächterin habe „nur die Stellung eines kapitalistisch Beteiligten" [24]). Die Länge der Erbpacht ließe die dinglichen Beziehungen der Erbverpächterin zum Grundstück als locker erscheinen. Ihre rechtlichen Beziehungen drückten sich lediglich im Recht auf Pachtzins aus. Da sie auch nicht in der Lage sei, das Erbpachtrecht zum Erlöschen zu bringen — abgesehen von einem in zweihundert Jahren nicht ausgeübten Rücknahmerecht bei großer Saumseligkeit des Erbpächters —, so müsse der Erbpächter zur Besteuerung herangezogen werden. Diese Entscheidung des Reichsfinanzhofs muß so gedeutet werden, daß die Erbverpächterin mit Rücksicht auf die vertraglichen Bindungen, den Umfang ihrer Berechtigung am Grundstück und ihr Interesse an ihm nicht mehr als Eigenbesitzerin, sei es auch als mittelbare [25]), angesehen wer-

---

22) in R.St.Bl. 1934, S. 1405.
23) in R.St.Bl. 1934, S. 1356.
24) in R.St.Bl. 1934, S. 1356.
25) Mittelbarer Eigenbesitz ist auch möglich. Vgl. RGRKomm. zu § 872, Anm. 1.

den kann. Die vertraglichen Bindungen und die wirtschaftliche Nutzungsberechtigung geben hier dem Erbpächter eine Rechtsstellung, die der eines Eigenbesitzers gleichkommt. Es steht ihm und seinen Nachkommen der volle wirtschaftliche Nutzen des Grundstücks zu. Diesem trägt der Reichsfinanzhof Rechnung, wenn er ihm die Steuerlast auferlegt [26]). Denselben Standpunkt vertritt der Reichsfinanzhof [27]) bei langjähriger „Verpachtung" mineralführender Grundstücke zwecks Abbaus von Mineralvorkommen. Auch hier ist der Pächter zur Besteuerung heranzuziehen. „Die wirtschaftliche Betrachtungsweise nötigt, denjenigen, der die Ausübung eines solchen Mineralgewinnungsrechts durch einen langdauernden, ihm die Verfügung über das gesamte Kohlenvorkommen wie einem Eigentümer sichernden Pachtvertrag erwirbt, als wirtschaftlichen Eigentümer [28]) des Kohlenvorkommens anzusehen." [29]) Festzukalten ist dabei, daß der Reichsfinanzhof hier das Moment des wirtschaftlichen Nutzens und dazu die Verfügungsmacht ausschlaggebend sein läßt. Letztere scheidet jedoch bei der Erbpacht aus, da der Erbpächter nicht veräußern darf. Beim Kohlenvorkommen liegt es in der Natur der Sache, daß die Kohle veräußert werden muß. Die Verfügungsmacht spielt also nur in diesem Falle eine Rolle.

Im Grunde genommen sind die Fälle der Erbpacht und des langjährig verpachteten Kohlenvorkommens dann keine Ausnahme, wenn man sie wirtschaftlich betrachtet. Wenn auch der normale Pächter nicht Eigenbesitzer sein kann, da er für einen anderen besitzt, so ist bei den beiden genannten Fällen die Rechtsstellung der Pächter so, daß sie dem Eigenbesitz in der wirtschaftlichen Auswirkung gleichkommen. Diese besitzen wie Eigenbesitzer, nämlich für einen fast unbeschränkten Zeitraum und nur mit einer kaum nennenswerten Möglichkeit, den Besitz zu verlieren. Da es dem Steuerrecht wesentlich auf den wirtschaftlichen Erfolg ankommt, muß eine Gleichbehandlung dieser Fälle mit dem Eigenbesitz erfolgen.

Einen weiteren Fall des Eigenbesitzes nennt die amtliche Begründung zu § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. [30]): „Jemand hat im September 1934 ein Hausgrundstück gekauft und hat es in Eigenbesitz genommen dadurch, daß er es Anfang Oktober 1934 bezogen hat. Die Umschrei-

---

[26]) Eine ähnliche Entscheidung, bei der es sich auch um Erbpacht handelt, siehe RFH. 33/309.

[27]) RFH. 35/56 f.

[28]) Die Stellungnahme zum wirtschaftlichen Eigentum erfolgt weiter unten. Der Reichsfinanzhof rechnet jedenfalls das Kohlenvorkommen dem Pächter zu.

[29]) wie Anm. 27.

[30]) in R.St.Bl. 1934, S. 1405.

bung im Grundbuch verzögert sich bis Januar 1935. Bei der Einheitsbewertung und bei der Vermögenssteuerveranlagung nach dem Stande vom 1. 1. 1935 wird das Grundstück dem Eigenbesitzer (Grundstückskäufer) zugerechnet und nicht etwa dem Grundstücksverkäufer, obwohl dieser am 1. 1. 1935 noch Eigentümer des Grundstücks ist." Dieser Fall zeigt, daß es dem Steuerrecht nicht auf die juristische Form eines Rechtszustandes ankommt, sondern vielmehr auf den wirtschaftlichen Gehalt. Die reine Formalie der Grundbuchumschreibung muß vor der wirtschaftlichen Tatsache weichen, daß der Grundstückskäufer das Grundstück bereits nutzt und in Besitz hat. Und zwar besitzt er es bereits wie ein Eigentümer, da es ihm regelmäßig viel mehr auf Besitz und das Nutzen ankommt, als auf die Umschreibung des Grundbuches, über deren Rechtswirkung er sich meist nicht klar ist.

Zwei weitere Momente sind beim Eigenbesitz von wesentlicher Bedeutung. Sie sollen an zwei Fällen gezeigt werden.

Teubner[31]) behandelt einen Fall, bei dem die Frage zu entscheiden ist, ob sich der Angeklagte der Steuerkürzung schuldig gemacht hat, weil er einen Goldbarren nicht angegeben hatte. Dieser war am Stichtage nicht in seinem tatsächlichen Besitz, der Angeklagte war aber bereits durch Erbfall, wie nachträglich festgestellt, Eigentümer. Diesen Fall löst Teubner so, daß der Angeklagte, der nach BGB zweifellos Eigentümer des Goldbarrens war, nach Steuerrecht nicht belangt werden könne, da er von der Existenz und seiner Verfügungsgewalt über den Goldbarren nichts wußte. Nun läßt sich dieser Fall steuerstrafrechtlich von der subjektiven Seite aus immer im Sinne von Teubner lösen. Es bleibt jedoch dabei zu überlegen, ob man nicht bereits von der objektiven Seite her zu der gleichen Lösung, die nur allein richtig sein kann, kommt. Der Angeklagte war gemäß § 1922 BGB Eigentümer des Goldbarrens geworden. Dieses Moment besagt an sich noch nicht viel, da bereits an mehreren Stellen gezeigt wurde, daß es fürs Steuerrecht auf das formal-juristische Eigentum häufig nicht ankommt. Der Angeklagte war aber gemäß § 857 BGB Besitzer des Goldbarrens geworden, da die genannte Vorschrift dem Erben ohne Rücksicht auf sein Wissen die Besitzstellung einräumt, die der Erblasser innehatte[32]). War also der Erblasser Eigenbesitzer, was anzunehmen ist, dann bekommt der Erbe mit dem Erbfall auch die Stellung eines Eigenbesitzers. Und trotzdem kann der Angeklagte hier

---

[31]) Im Steuerarchiv 1923, S. 222.
[32]) RGRKomm. zu § 857 Anm. 1.

nicht als Eigenbesitzer angesehen werden. Beim Eigenbesitz muß nämlich das Moment des Besitzwillens vorliegen [33]).

Kutschmann [34]) bezeichnet es so, daß man „die Sache mit dem Willen, ihr Eigentümer zu sein, innehat". Diesen Besitzwillen konnte der Angeklagte nicht haben, da er vom Besitz des Goldbarrens garnichts wußte. Es ist also beim Eigenbesitz ein Besitzwille erforderlich, den § 857 BGB nicht vermitteln kann. § 857 BGB hat demnach mehr die formaljuristische Bedeutung, daß er sofort nach Eintritt des Erbfalles die Besitzverhältnisse durch Übertragung auf den Erben klarstellt. Betrachtet man außerdem den Fall wirtschaftlich, dann muß man feststellen, daß der Angeklagte den Goldbarren, von dessen Existenz er noch nichts wußte, auch nicht nutzen konnte. Infolgedessen ist es gerechtfertigt, daß er nicht zu seinem Vermögen zählt. Dann entsteht auch kein Steueranspruch und damit ist auch keine Steuerkürzung möglich. Der in § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. erforderte Eigenbesitz setzt demnach Besitzwillen voraus.

Ein zweiter Fall hat die Frage zum Gegenstand, ob der Dieb, der eine Sache gestohlen hat, bezüglich der gestohlenen Sache der Besteuerung unterliegt oder nicht. Es wird darauf ankommen, ob der Dieb unter § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. fällt, d. h. an der gestohlenen Sache Eigenbesitz hat. Stelling [35]) ist der Ansicht, der Dieb könne steuerrechtlich nicht wie ein Eigentümer behandelt werden. Deswegen sei die gestohlene Sache auch nicht bei ihm zu versteuern, sie gehöre nicht zu seinem Vermögen. Die Frage, wer nun die Sache zu versteuern habe, löst Stelling so, daß der Eigentümer der gestohlenen Sache diese nicht zu versteuern brauche [36]), daß jedoch das Eigentumsrecht bewertet werden müsse. Der Reichsfinanzhof [37]) hat diesen Fall dahin entschieden, daß der Dieb Eigenbesitzer sei und daher die gestohlene Sache nach § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. seinem Vermögen zuzurechnen sei. „Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Vermögen des Steuerpflichtigen wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß dieser sie unrechtmäßig erwoben hat." [38]) Es ist der Entscheidung des Reichsfinanzhofs beizutreten. Die Ansicht Stellings ist nicht frei von Bedenken. Zunächst ist einmal festzuhalten, daß es für den Eigenbesitz nicht darauf ankommt, ob dieser rechtmäßig erworben ist. Allein entscheidend ist

---

[33]) RGRKomm. zu § 872 Anm. 1.
[34]) in JW. 1933, S. 314.
[35]) in Vierteljahreszeitschr. f. Steuer- u. Finanzrecht, 1933, S. 204 u. 205/6.
[36]) So auch Teubner, in Steuerarchiv 1923, S. 222.
[37]) in Steuer u. Wirtschaft, II, 1938, Nr. 207.
[38]) wie Anm. 37.

der Besitzwille, so daß auch der Dieb Eigenbesitzer sein kann [39]). Ist er jedoch Eigenbesitzer, dann bestehen keine Bedenken, die Sache seinem Vermögen zuzurechnen. Denn § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. stellt es lediglich auf den Eigenbesitz ab und nicht darauf, ob es sich um rechtmäßigen oder unrechtmäßigen Eigenbesitz handelt. Zwar ist der Eigenbesitz des Diebes fehlerhaft, da er ihn durch verbotene Eigenmacht (§ 858 BGB) erworben hat, jedoch nutzt er die Sache und hat über sie die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit. Es spielt dabei keine Rolle, daß ein anderer, nämlich der Bestohlene, formaljuristisch noch Eigentümer ist. Auch hier wieder muß das wirtschaftliche Moment des Nutzens der Sache, das auf der anderen Seite das Tragen der Steuerlast erzeugt, überwiegen. Folgt man Stellings Ansicht, so würde sich ergeben, daß die gestohlene Sache, solange sie beim Dieb ist, gar nicht zu Besteuerung herangezogen werden kann. Denn wie soll ein Eigentumsrecht bewertet werden, wenn die Sache dem Eigentümer entzogen ist und er vor allem nicht weiß, gegen wen sich sein Eigentumsrecht richtet? Ein Herausgabeanspruch, oder falls es sich um Geld handelt, ein Rückzahlungsanspruch, kann erst dann einen Wert gewinnen, wenn der bekannt ist, gegen den er geltend zu machen ist. Vorher ist er wirtschaftlich gleich null. Läßt sich das Eigentumsrecht nicht bewerten, dann ist keine Besteuerung möglich. Soll dann auch nicht der Dieb zur Besteuerung herangezogen werden, dann wäre der gestohlene Gegenstand keinem Vermögen zuzurechnen. Dieser Zustand ist nicht tragbar. Er verstößt gegen § 11 Ziff. 4 St.Anp.G., da der Dieb Eigenbesitzer ist. Er entspricht nicht dem wirtschaftlichen Zweck der Steuergesetze, die den besteuern wollen, der ein Wirtschaftsgut nutzt. Er würde aber auch dem Volksempfinden widersprechen, da der Dieb sich steuerrechtlich besser stehen würde als der ehrliche Eigentümer. Aus diesen Gründen ist die Ansicht des Reichsfinanzhofs vorzuziehen, ohne Rücksicht darauf, daß der Eigenbesitz des Diebes fehlerhaft ist.

Die zwei für das Steuerrecht wesentlichen Momente beim Eigenbesitz sind demnach der Besitzwille und die Feststellung, daß es auf den Erwerb des Eigenbesitzes, mag er rechtmäßig oder unrechtmäßig sein, nicht ankommt. Sind diese beiden Momente gegeben, dann ist das Wirtschaftsgut dem Vermögen des Steuerpflichtigen zuzurechnen. Weiterhin zeigt sich auch hier, daß das wirtschaftliche Moment des Nutzens des Wirtschaftsgutes über die formaljuristische Rechtsstellung geht. Das kommt vor allem beim Erbpachtverhältnis wie auch bei der gestohlenen Sache, die sich im Eigenbesitz des Diebes befindet, zum

[39]) RGRKomm. zu § 872, Anm. 1.

Ausdruck. Hinzu kommt, daß Eigenbesitz häufig rechtliche Verfügungsmacht einräumt. Das ist z. B. auch beim mittelbaren Eigenbesitz der Fall. Steht dem Eigenbesitzer jedoch nicht die rechtliche Verfügungsmacht zu, wie z. B. bei der Erbpacht, die das Verfügungsrecht des Erbpächters ausschließt, dann hat er regelmäßig die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit als unmittelbarer Eigenbesitzer.

Für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff sind hier also zwei Momente festzuhalten, nämlich das wirtschaftliche Nutzen des Wirtschaftsgutes und entweder die rechtliche Verfügungsmacht oder die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut.

Exkurs über das „wirtschaftliche oder steuerrechtliche Eigentum".

Im Anschluß an § 80 und § 98 RAO, der den „Eigenbesitzer wie einen Eigentümer" behandelte, ist der Begriff des sogenannten „wirtschaftlichen oder steuerrechtlichen Eigentums" [40]) entwickelt worden. Dieser Begriff ist zur Zeit der Gültigkeit des § 80 und 98 RAO als ein in Wissenschaft und Rechtsprechung feststehender Begriff anzusehen. Der Reichsfinanzhof [41]) verwandte ihn in zahlreichen Entscheidungen. Die Wissenschaft [42]) hat zu ihm in vielen Abhandlungen Stellung genommen und hat ihn interpretiert. Er wird etwa so begründet: Der Begriff des „Eigentums" habe in den einzelnen Disziplinen des Rechts verschiedenen Inhalt und Bedeutung. Der Gesetzgeber habe auch in § 80 und in § 98 RAO einen besonderen Eigentumsbegriff fürs Steuerrecht schaffen wollen [43]). Seine besonderen Merkmale seien die „Innehabung der Verwaltungsbefugnis über eine Sache" [44]) und seine Voraussetzung sei „das Besitz- und Nutzungs-

---

[40]) Die Bezeichnung „wirtschaftliches Eigentum" und „steuerrechtliches Eigentum" decken sich. Es wird im folgenden nur die Bezeichnung „wirtschaftliches Eigentum" geführt.

[41]) Vgl. RFH. 6/334; 18/74 u. 91; 19/26, 113 u. 236; 20/1; in JW. 1921, S. 1621/22.

[42]) Vgl. Becker, Die Reichsabgabenordnung, zu § 80 Anm. 1; Dexheimer, Der Eigentumsbegriff des Steuerrechts; Frank, Der Begriff des Eigentums im Steuerrecht; Friesecke, in Allg. Steuerrundschau, 1923, S. 209/11; Grasshoff, in Kartellrundschau 1935, S. 455/57; Konietzko, in Steuerarchiv 1922, S. 29/30; Kutschmann in JW. 1933, S. 313/14; Stelling, in Vierteljahreszeitschr. 1933, S. 159—256; Teubner, in Steuerarchiv 1923, S. 222.

[43]) Dexheimer, a. a. O., S. 25.

[44]) Dexheimer, a. a. O., S. 66.

recht" an ihr [45]). Konietzko [46]) läßt die „reine wirtschaftliche Beherrschung des Gegenstandes" entscheidend sein.

Diejenigen, die den Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums" angriffen und ihm seine Berechtigung absprachen, sind nicht zahlreich. Soweit sich die Literatur übersehen läßt, sind es nur Boethke [47]), Frank [48]), Kress [49]) und Stelling [50]). Boethke verwirft den Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums", da er überflüssig und verschwommen sei. Er beruhe auf einer Verwechslung von Eigentum und Vermögen. Zum Vermögen könnten auch Gegenstände gehören, die nicht im Eigentum ständen [51]). Frank berichtet in seiner Dissertation über den steuerrechtlichen Eigentumsbegriff und bringt zum Schluß zum Ausdruck, daß künftig vermieden werden müsse, den Ausdruck Eigentum zu anderen Zwecken als zur Kennzeichnung der bürgerlichrechtlichen Gestaltung der Rechtslage zu gebrauchen. Dies würde zur Klarheit des Eigentumsbegriffs an sich beitragen [52]). Kress weist nach, daß nicht notwendig aus § 80 RAO ein besonderer Eigentumsbegriff fürs Steuerrecht gefolgert werden müsse, daß vielmehr das steuerrechtliche Eigentum dem bürgerlichrechtlichen entspräche, § 80 RAO lediglich in besonderen Fällen den Eigenbesitz steuerrechtlich dem Eigentum gleichstelle [53]). Stelling legt in eingehenden Ausführungen dar, daß der Begriff „wirtschaftliches Eigentum" nicht notwendig sei [54]).

Durch Erlaß des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 ist § 98 RAO, früher § 80 RAO außer Kraft gesetzt worden. Wie oben bereits ausgeführt, ist die steuerrechtliche Behandlung des Eigenbesitzes in § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. dahin geregelt worden, daß im Eigenbesitz befindliche Wirtschaftsgüter dem Eigenbesitzer „zuzurechnen" sind. Die Kommentatoren des § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. haben auch für diese Bestimmung den Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums" übernommen. So führt ihn Krekeler [55]) in seinem Kommentar. Metz [56]) meint, die an § 80 und § 98 RAO entwickelten Grundsätze über das wirtschaftliche Eigentum, die allgemeiner Natur seien,

[45]) Wietfeld, in JW. 1929, S. 2414 ff.
[46]) Konietzko, a. a. O., S. 29/30.
[47]) in JW. 1922, S. 865.
[48]) Frank, a. a. O., S. 51.
[49]) in Zeitschrift für Rechtspflege in Bayern, 1924, S. 19/54.
[50]) in Vierteljahreszeitschrift 1933, S. 159—256.
[51]) wie Anm. 47.
[52]) Frank, a. a. O., S. 51.
[53]) Kress, a. a. O., Ziff. 6 u. 7.
[54]) wie Anm. 50.
[55]) Krekeler, zu § 2 Abs. 2 R.Bew.G., S. 61.
[56]) in Bankarchiv 1937, S. 567.

seien in § 11 St.Anp.G. eingefügt worden, da sie Geltung fürs ganze Steuerrecht hätten. Seweloh[57]) setzt sich mit dem Verhältnis steuerrechtliches Eigentum und Verfügungsrecht auseinander. Schillinger-Haase-Schick[58]) bezeichnen als „wirtschaftlichen Eigentümer eines Gegenstandes den, dem der Gegenstand nach wirtschaftlichen (im Gegensatz zu juristischen) Gesichtspunkten wie einem Eigentümer zugerechnet werden muß". Nach Thümen[59]) ist der wirtschaftliche Eigentümer eines Wirtschaftsgutes, „wer darüber die volle wirtschaftliche Gewalt hat, wer es besitzt und nutzt, als wenn er Eigentümer wäre". Wacke[60]) hält den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums für das Steuerrecht als eine „unbedingte Lebensnotwendigkeit". Das Steueranpassungsgesetz bringe keine sachliche Abweichung von der Reichsabgabenordnung. Auffällig sei, daß das Steuerrecht vom Eigentum nicht mehr spräche, sondern alles auf die Zurechnung der Wirtschaftsgüter abstelle. Auch der Reichsfinanzhof[61]) verwendet in seinen Entscheidungen nach dem Erlaß des Steueranpassungsgesetzes den Begriff „wirtschaftliches Eigentum".

Die Verschiedenheit der Fassungen der §§ 80 und 98 RAO einerseits und § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. anderseits — § 80 und § 98 RAO behandelte den „Eigenbesitzer wie einen Eigentümer", § 11 Ziff. 4 St.Anp.G. „rechnet" im Eigenbesitz befindliche Wirtschaftsgüter dem Eigenbesitzer „zu", — läßt die Frage berechtigt erscheinen, ob nach Erlaß des Steueranpassungsgesetzes der Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums" noch seine Berechtigung hat. Dabei ist zunächst ganz allgemein ein kurzer Blick auf den Begriff „Eigentum" nach jetziger Auffassung zu werfen.

Der Begriff „Eigentum" ist keineswegs ein feststehender. Schon der Sprachgebrauch beschränkt diesen Ausdruck nicht nur auf Sachen, wie es § 903 BGB tut. Das zeigt sich, wenn man sagt, eine Hypothek oder eine Forderung „gehöre" jemandem. Man verbindet unwillkürlich diese Ausdrucksweise mit dem Begriff „Eigentum". Auch in den einzelnen Zweigen der Rechtswissenschaft wird dem Begriff „Eigentum" nicht die gleiche Bedeutung gegeben.

Das bürgerliche Recht beschränkt das Eigentum lediglich auf Sachen (§ 903 BGB). Eine Definition enthält das Gesetz nicht. Der

---

[57]) in Steuer u. Wirtschaft, I, 1937, Sp. 323.
[58]) Schillinger-Haase-Schick zu § 4 E.St.G. vom 16. Okt. 1935, Anm. 4.
[59]) Thümen, Vermögenssteuergesetz, 1934, S. 41.
[60]) Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau, 1936, S. 85/86.
[61]) RFH. in R.St.Bl. 1934, S. 1357; in Steuer u. Wirtschaft, II, 1937, Nr. 63 u. 161; RFH. 35/56.

Reichsgerichtsräte-Kommentar[62]) versteht unter Eigentum in bürgerlichrechtlichem Sinne „die ausschließliche rechtliche Herrschaft einer Person über eine Sache, nicht die Summe einzelner Befugnisse, sondern ein einheitliches Recht, das nicht real geteilt werden kann". Nach Wolff[63]) ist Eigentum „das umfassendste Herrschaftsrecht, das man an einer Sache haben kann".

Das Eigentum des Art. 153[64]) der Reichsverfassung vom 11. August 1919 wurde von der herrschenden Lehre als der Inbegriff aller privaten Vermögensrechte bezeichnet, worunter auch Forderungsrechte, dingliche Rechte und Urheberrechte fielen[65]).

Wir kennen ein Bergwerkseigentum, das „kein Sacheigentum und auch kein Recht an einem fremden Grundstück, vielmehr der Inbegriff der Berechtigungen ist, die dem Zwecke des Bergbaus dienen"[66]).

Es gibt den Begriff des gebundenen Eigentums, das mit Veräußerungs-, häufig auch mit Belastungsbeschränkungen verbunden ist und sich nur innerhalb der Sippe vererbt. Darunter fallen Fideikommiss, Lehen und Hausgut, als Schöpfung der neuen Gesetzgebung der Erbhof.

Zur Zeit ist der Begriff „Eigentum" überhaupt im Fluß. Durch die nationalsozialistische Revolution, durch das Parteiprogramm und die nachfolgende Gesetzgebung ist dem Eigentumsbegriff ein neuer Inhalt gegeben worden. Derartige Begriffe sind immer von der sie beherrschenden Weltanschauung abhängig. So liegen dem § 903 BGB und dem Art. 153 RV zweifellos liberalistische Grundsätze zugrunde. Die Wissenschaft ist bemüht, den Inhalt und Umfang des Begriffes „Eigentum" nach nationalsozialistischen Grundsätzen herauszuarbeiten[67]). Es ist nicht die Aufgabe dieser Arbeit, zu diesen Problemen Stellung zu nehmen. Der Zweck ist vielmehr der, zu zeigen, daß der

---

[62]) zu § 903, Anm. 1.

[63]) Wolff, Sachenrecht, § 51, I.

[64]) Art. 153 RV ist durch die Verordnung zum Schutze von Volk und Staat vom 28. 2. 1933 (RGBl. I, S. 83) „bis auf weiteres" außer Kraft gesetzt. Nach nationalsozialistischer Rechtsauffassung wäre ihm auch ohne diese Außerkraftsetzung eine Wirksamkeit als Grundrechtssatz nicht mehr zuzusprechen. Es bleibt also die Frage, ob Art. 153 inhaltlich als reguläre Norm des Reichsrechts noch anwendbar ist. R.G.Z. Bd. 145, S. 369 spricht sich dagegen aus, jedoch aus dem rein formalen Grunde der Aufhebung. Dagegen ist geltend zu machen, daß Art. 153 nur aufgehoben wurde, um die Möglichkeit der Enteignung staatsfeindlichen Vermögens zu erlangen.

[65]) Vgl. Anschütz, zu Art. 153 RV Anm. 2; Poetzsch-Heffter zu Art. 153, S. 482 ff.

[66]) Staudinger, zu § 903, Vorbem. 10.

[67]) Vgl. den Aufsatz von J. W. Hedemann, Eigentum in: Die Rechtsentwicklung der Jahre 1933 bis 1935—36.

Eigentumsbegriff keineswegs ein feststehender Begriff ist, sondern die einzelnen Zweige der Rechtswissenschaft ihn in ihrem Sinne verstehen.

So bildete auch das Steuerrecht im Anschluß an § 80 und § 98 RAO seinen Eigentumsbegriff und nannte ihn „wirtschaftliches Eigentum". Es mag dahingestellt bleiben, ob sich dieser Begriff zwangsläufig aus § 80 und § 98 RAO ergab und ob seine Existenz nach diesen Bestimmungen notwendig war. Hier interessieren zwei Fragen:

1. Ergibt sich aus § 11 St.Anp.G. der Begriff „wirtschaftliches Eigentum".

2. Ist die Beibehaltung dieses Begriffes überhaupt notwendig.

Zu 1: Im gesamten § 11 St.Anp.G. ist vom Eigentum mit keinem Wort die Rede. In ihm ist lediglich gesagt, welche Wirtschaftsgüter bestimmten Personen zuzurechnen sind. Auch die Vorschrift des § 11 Ziff. 4 St.Anp.G., die in ihrem Inhalt dem § 80 und § 98 RAO entspricht, sagt nicht, daß der „Eigenbesitzer wie ein Eigentümer" zu behandeln sei (so § 80 und § 98 RAO), sondern spricht auch nur von „Zurechnung" der im Eigenbesitz befindlichen Wirtschaftsgüter.

Die amtliche Begründung zu § 11 St.Anp.G. [68]) spricht auch nicht vom wirtschaftlichen Eigentum. Sie sagt, daß das Vermögen eines Steuerpflichtigen grundsätzlich diejenigen Wirtschaftsgüter umfasse, die dem Steuerpflichtigen gehören (d. h. sein Eigentum seien); eine Ausnahme von diesem Grundsatze mache das Sicherungs-, Treuhandeigentum sowie der Eigenbesitz [69]). Die amtliche Begründung kann in diesem Falle nur das Eigentum im bürgerlich-rechtlichen Sinne meinen. Das zeigt sich einmal an der Ausdrucksweise. „Gehören" ist regelmäßig der Ausdruck, der für das bürgerlichrechtliche Eigentumsverhältnis gebraucht wird. Außerdem kann es sich deswegen nicht um wirtschaftliches Eigentum handeln, weil die amtliche Begründung gerade die Fälle als Ausnahme bezeichnet, die die Grundlage des wirtschaftlichen Eigentumsbegriffs waren, nämlich das Sicherungs- und Treuhandeigentum sowie der Eigenbesitz. Am Eigenbesitz wurde das wirtschaftliche Eigentum entwickelt. Der Begriff erfaßte aber auch das Sicherungs- und Treuhandeigentum [70]). Nimmt nun gerade die amtliche Begründung die Fälle aus, die den Inhalt des Begriffs „wirtschaftliches Eigentum" ausmachen, dann kann das von ihr gemeinte

---

[68]) in R.St.Bl. 1934, S. 1405.
[69]) Amtl. Begründung in R.St.Bl. 1934, S. 1405.
[70]) Vgl. Becker, zu § 80 RAO Anm. 1; RFH. 18/91; 19/26.

Eigentum nicht das wirtschaftliche Eigentum, sondern nur das Eigentum des bürgerlichen Rechts sein.

Es ist also festzuhalten, daß weder das Gesetz noch die amtliche Begründung vom „wirtschaftlichen Eigentum" spricht. Das läßt die Annahme gerechtfertigt erscheinen, daß der Gesetzgeber diesen Begriff nicht verwenden wollte. Denn schließlich waren ja auch ihm der Begriff „wirtschaftliches Eigentum" und sein Inhalt bekannt. Er hat es sogar vermieden, die Formulierung des § 80 und § 98 RAO, die zur Entwicklung dieses Begriffs Anlaß gab, zu übernehmen, und hat es auf die „Zurechnung" abgestellt. Dem § 11 St.Anp.G. sind daher gerade die Momente genommen worden, die den Begriff „wirtschaftliches Eigentum" entwickeln halfen. Hinzu kommt die Ausdrucksweise des Gesetzes. „Zurechnen" bringt niemals ein Eigentumsverhältnis zum Ausdruck, sondern bezieht sich regelmäßig auf Vermögen. Es ist demnach festzustellen, daß weder die Vorschrift des § 11 St.Anp.G. noch die amtliche Begründung Anhaltspunkte für einen besonderen „wirtschaftlichen" Eigentumsbegriff geben.

Zu 2: Die Notwendigkeit eines Begriffs hängt von seinem Inhalt ab. Der aus § 80 und § 98 RAO entwickelte Begriff des wirtschaftlichen Eigentums umfaßte neben dem Eigenbesitz, der gesetzlich geregelt war, auch die Fälle des Sicherungs- und Treuhandeigentums, die keine gesetzliche Regelung gefunden hatten, sondern aus der Rechtsprechung entwickelt worden waren [71]). Man kann wohl sagen, daß der Begriff „wirtschaftliches Eigentum" deswegen entstand, um diese Fälle, die sich nicht unter den Eigenbesitz bringen ließen, erfassen zu können. Der § 11 St.Anp.G. bringt jedoch die gesetzliche Regelung des Sicherungs- (Ziff. 1) wie des Treuhandeigentums (Ziff. 2 u. 3) und stellt sie neben die Regelung des Eigenbesitzes (Ziff. 4). Das also, was Inhalt des wirtschaftlichen Eigentumsbegriffs ist, ist gesetzlich einzeln geregelt und nebeneinander gestellt. Von jedem Einzelnen wird gesagt, wie es mit seiner Zurechnung bei der Besteuerung steht. Was soll der Begriff „wirtschaftliches Eigentum" unter diesen Umständen noch darstellen? Sein Inhalt wäre gesetzlich geregelt. Die gesetzliche Regelung sagt deutlich, wem das entsprechende Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Ob man nun darüber hinaus sagt, der und der sei wirtschaftlicher Eigentümer, kann nur als etwas Überflüssiges und daher nicht Notwendiges gewertet werden.

Hinzu kommt, daß sich ein neuer Eigentumsbegriff nach nationalsozialistischen Grundsätzen entwickelt, der nicht dadurch gestört werden darf, daß besondere, nur für bestimmte Zweige der Rechtswis-

[71]) Vgl. RFH. 18/90; 19/21 ff.; 19/127 ff.

senschaft gültige Eigentumsbegriffe geprägt werden, die sich als nicht notwendig erweisen.

Ich lehne daher den Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums" ab, einmal weil er sich nicht aus § 11 St.Anp.G. ergibt und außerdem gar nicht notwendig ist.

4. Scheingeschäfte, gesetzes- und sittenwidriges Verhalten, nichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte (§ 5 St.Anp.G.).

Eine weitere Gruppe von Rechtsgeschäften ist für den Vermögensbegriff im Steuerrecht von Interesse. Das sind die Scheingeschäfte, die Geschäfte, die ganz oder teilweise gesetzes- oder sittenwidrig sind, sowie die nichtigen und anfechtbaren Rechtsgeschäfte. Die gesetzliche Regelung enthält § 5 St.Anp.G.

Die Scheingeschäfte erfahren steuerrechtlich die gleiche Behandlung wie im bürgerlichen Recht. Gemäß § 117 Abs. 1 BGB sind sie nichtig. § 5 Abs. 1 St.Anp.G. sagt, sie seien für die Besteuerung ohne Bedeutung. Sie werden als nicht vorhanden betrachtet. Genau so wie nach bürgerlichem Recht das durch das Scheingeschäft verdeckte Rechtsgeschäft gültig ist (§ 117 Abs. 2 BGB), so ist auch für die Besteuerung das verdeckte Rechtsgeschäft maßgebend (§ 5 Abs. 1 S. 2 St.Anp.G.). Die gesetzliche Regelung des § 5 Abs. 1 St.Anp.G. stimmt demnach mit der des § 117 BGB überein [72]).

Eine andere Behandlung erfahren die Rechtsgeschäfte, bei denen gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstoßen wird. Unter Verstößen gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot sind Verletzungen solcher Gebote oder Verbote zu verstehen, die nach BGB sowohl eine generelle Nichtigkeit (§ 134 BGB) wie auch eine relative Unwirksamkeit, d. h. nur gegenüber bestimmten Personen (§§ 135, 136 BGB) nach sich ziehen. Sittenwidrigkeit macht gemäß § 138 BGB das Rechtsgeschäft nichtig. Nach bürgerlichem Recht werden diese Rechtsgeschäfte als nicht vorhanden behandelt. § 5 Abs. 2 St.Anp.G. jedoch bestimmt, daß in diesen Fällen die Besteuerung nicht ausgeschlossen ist. Das Steuerrecht behandelt also diese Rechtsgeschäfte als bestehend und tritt in bewußten Gegensatz zum bürgerlichen Recht. Der Zweck und der Grundgedanke dieser Vorschrift ergibt sich aus ihrer Entwicklung. Der Reichsfinanzhof [73]) hat

---

[72]) Vgl. amtliche Begründung zum Steueranpassungsgesetz, in R.St.Bl. 1934, S. 1400/01.

[73]) RFH. 30/210 ff. und die dort angeführten Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.

bereits im Jahre 1932 im Gegensatz zum Reichsgericht entschieden, daß eine Zollhinterziehung auch hinsichtlich solcher Sachen begangen werden kann, deren Einfuhr verboten ist. Damit eine Zollhinterziehung möglich ist, müßte eine Verzollung stattfinden können. Eine Ware, deren Einfuhr verboten ist, kann jedoch nicht verzollt werden. Damit aber derjenige, der durch die Einfuhr einer verbotenen Ware sich bereits einen ungesetzlichen Vorteil verschafft hat, nicht einen weiteren Vorteil dadurch erhält, daß er diese Ware nicht zu verzollen braucht, hat der Reichsfinanzhof sich für die Verzollung und die Möglichkeit einer Zollhinterziehung ausgesprochen. Dieser Entscheidung liegt der Gedanke des Gerechtigkeitsprinzips zugrunde, daß der verbotene Ware Einführende nicht besser gestellt sein soll als der, der erlaubte Einfuhr tätigt. Im Anschluß an diese Entscheidung ist durch Verordnung des Reichspräsidenten vom 18. 3. 1933 (RGBl. I, S. 109, 112) als 6. Absatz zu § 396 RAO bestimmt worden: „Steuerhinterziehungen kann auch hinsichtlich solcher Waren begangen werden, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten ist.“ [74]) Diese Ausdehnung in § 396 Abs. 6 RAO hat dann zur Verallgemeinerung des Grundsatzes geführt, wie er in § 5 Abs. 2 St.Anp.G. zum Ausdruck kommt. Der Sinn der Bestimmung ist also, dem, der gesetzes- oder sittenwidrig handelt, nicht noch den Vorteil einer Steuerfreiheit zukommen zu lassen. Infolgedessen wird in diesen Fällen die Versteuerung nicht ausgeschlossen.

Eine abweichende Regelung erfahren auch die Rechtsgeschäfte, die nach bürgerlichem Recht wegen Formmangels (§ 125 BGB) und wegen Geschäftsunfähigkeit (§ 105 BGB) nichtig oder wegen mangelnder Rechtsfähigkeit unwirksam wären. § 5 Abs. 3 St.Anp.G. bestimmt, daß dies solange für die Besteuerung ohne Bedeutung ist, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen. Hier sagt das Gesetz selbst, daß das wirtschaftliche Ergebnis ausschlaggebend ist. Behandeln also die Vertragsparteien das Rechtsgeschäft als bestehend, dann ist es wie ein gültiges anzusehen und unterliegt auch der Besteuerung. Diese Auffassung ist bereits vor der gesetzlichen Regelung von Dexheimer[75]) vertreten worden. Von Interesse ist hier noch, daß der § 5 Abs. 3 St.Anp.G. von den Nichtigkeitsgründen des bürgerlichen Rechts lediglich den Formmangel und die Geschäftsunfähigkeit bringt. Außerdem ist als Nichtigkeitsgrund in § 5 Abs. 3 St.Anp.G. die mangelnde Rechtsfähig-

[74]) Vgl. auch amtliche Begründung zum Steueranpassungsgesetz, in R.St.Bl. 1934, S. 1400/01.

[75]) Dexheimer, a. a. O., S. 70.

keit genannt. Diese ist nach bürgerlichrechtlichen Gesichtspunkten kein Nichtigkeitsgrund. Vielmehr erzeugt die mangelnde Rechtsfähigkeit ein nullum, ein Nichts. Es ist niemand da, mit dem das Rechtsgeschäft abgeschlossen wird. Daraus ergibt sich, daß sich das Steueranpassungsgesetz nicht streng an die technischen Ausdrücke des bürgerlichen Rechts hält.

Wie bei den nichtigen Rechtsgeschäften ist auch für die anfechtbaren der wirtschaftliche Erfolg entscheidend. Nach bürgerlichem Recht wirkt die Anfechtung, sobald sie erklärt ist, ex tunc (§ 142 BGB), d. h. das Rechtsgeschäft wird von Anfang an als nichtig angesehen. § 5 Abs. 4 St.Anp.G. bestimmt, daß die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäfts solange bedeutungslos ist, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist. Es genügt demnach nicht allein die Erklärung der Anfechtung. Sie muß vielmehr erfolgreich durchgeführt sein, z. B. notfalls bis zum Vorliegen einer rechtskräftigen Entscheidung. Von diesem Zeitpunkt ab wird sie wirksam. Das bedeutet, daß die Anfechtung im Steuerrecht nicht wie im BGB ex tunc, sondern ex nunc wirkt. Diese Auffassung ist gleichfalls von Dexheimer[76]) vor der gesetzlichen Regelung vertreten worden. Die Verschiedenartigkeit der Behandlung im BGB und im Steuerrecht ergibt sich aus der wirtschaftlichen Einstellung des Steuerrechts. Solange nämlich die Anfechtung nicht erfolgreich durchgeführt ist, wird das Rechtsgeschäft als wirksam behandelt. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der Steuerpflichtige die vollen Rechte inne. Denn solange die Anfechtung nicht erfolgreich ist, kann er keiner Beschränkung in seinen Rechten unterliegen. Als Äquivalent für die Nutzungen aber, die er von diesem Wirtschaftsgut im Zeitraum bis zur erfolgreichen Anfechtung hat, muß er die Lasten tragen, d. h. muß das Wirtschaftsgut bei ihm der Besteuerung unterliegen. Solange gehört das Wirtschaftsgut zu seinem Vermögen. Vom Zeitpunkt der erfolgreich durchgeführten Anfechtung an ist das Rechtsgeschäft nichtig, und das Wirtschaftsgut fällt aus seinem Vermögen heraus. Von diesem Augenblick an kann es auch nicht bei ihm mehr versteuert werden.

Welche Bedeutung haben nun diese Rechtsgeschäfte für den Vermögensbegriff im Steuerrecht? Man wird sagen können, daß bei all diesen ein wirtschaftliches Moment entscheidend ist. Der, der den wirtschaftlichen Nutzen hat, soll auch die Last der Besteuerung tragen. Das zeigt sich beim Scheingeschäft bezüglich des verdeckten Geschäfts. Der wirtschaftliche Erfolg, der

---

[76]) Dexheimer, a. a. O., S. 69.

bezweckt wird, soll steuerlich erfaßt werden. Beim nichtigen Rechtsgeschäft stellt es das Gesetz selbst auf den wirtschaftlichen Erfolg ab. Beim anfechtbaren Rechtsgeschäft nutzt der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut bis zur erfolgreichen Durchführung der Anfechtung. Aber auch beim gesetzes- und sittenwidrigen Rechtsgeschäft befindet sich der Steuerpflichtige im Genuß des Wirtschaftsgutes und nutzt es. Daher legt das Gesetz ihm die Steuerpflicht auf. Aber noch ein zweites Moment ist zu beachten. In allen Fällen hat der Steuerpflichtige, solange er zur Steuer herangezogen wird, die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über die Wirtschaftsgüter. Er hat sie beim verdeckten Geschäft wie auch beim gesetzes- und sittenwidrigen. Das Gleiche ist beim nichtigen, solange es die Beteiligten bestehen lassen, und beim anfechtbaren, solange die Anfechtung nicht erfolgreich durchgeführt ist, der Fall. Die rechtliche Verfügungsmacht endigt meist früher. Beim verdeckten Geschäft ist sie vorhanden und bleibt auch bestehen, da dieses ja gemäß § 117 Abs. 2 BGB als gültig behandelt wird. Beim nichtigen Rechtsgeschäft ist sie nicht da, denn das nichtige Rechtsgeschäft ist ein nullum und erzeugt infolgedessen auch keine rechtliche Verfügungsmacht. Verfügungen, die erfolgen, sind regelmäßig die eines Nichtberechtigten. Das Gleiche ist der Fall beim anfechtbaren Rechtsgeschäft, sobald die Anfechtung gemäß § 143 BGB erklärt ist.

Es ist demnach für den Inhalt des Vermögensbegriffs im Steuerrecht festzuhalten, daß für diese Gruppe von Rechtsgeschäften bezüglich ihrer Zurechnung zum Vermögen des Steuerpflichtigen einmal das wirtschaftliche Moment des Nutzens und außerdem zum Teil die Innehabung der rechtlichen Verfüungsmacht, immer aber das Vorhandensein der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit entscheidend ist.

5. Bedingte und unbestimmt befristete Rechtsgeschäfte (§§ 4 und 5 R.Bew.G.).

Es bleiben noch die bedingten und befristeten Rechtsgeschäfte bezüglich ihrer Wirkung auf den Vermögensbegriff im Steuerrecht zu untersuchen. Es sind dabei die aufschiebend bedingten, die auflösend bedingten sowie die unbestimmt befristeten[77]) Rechtsgeschäfte zu prüfen. Da letzte gemäß § 8 R.Bew.G. wie die bedingten Rechtsgeschäfte zu behandeln sind, werden sie besonders nicht erwähnt. Als gesetzliche Grundlage der bedingten Rechtsgeschäfte dienen §§ 4 und 5 R.Bew.G.

[77]) d. h. der Eintritt eines Ereignisses ist von einem ungewissen Zeitpunkt abhängig.

§ 4 R.Bew.G. bestimmt, daß der von einer aufschiebenden Bedingung abhängige Erwerb eines Wirtschaftsgutes erst berücksichtigt wird, wenn die Bedingung eingetreten ist. Diese Regelung stimmt mit der des § 158 Abs. 1 BGB überein, wonach ein aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft mit Eintritt der Bedingung wirksam wird. Krekeler[78]) nennt als Beispiel den Fall, daß eine Zuwendung für den Fall der Verheiratung erst als Wirtschaftsgut zu versteuern ist, wenn der Bedachte die Ehe geschlossen hat. Das bedeutet, daß das Wirtschaftsgut erst im Augenblick des Eintritts der Bedingung ins Vermögen des Steuerpflichtigen fällt. Vorher befindet es sich noch im Vermögen des anderen und wird bei ihm versteuert. Zwar hat der Steuerpflichtige ein Anwartschaftsrecht, das bei Eintritt der Bedingung wirksam wird, „die Möglichkeit des Erwerbs wird (jedoch) auf null geschätzt“[79]).

Bezüglich auflösend bedingt erworbener Wirtschaftsgüter bestimmt § 5 R.Bew.G., daß diese als unbedingt erworben zu behandeln sind und daß bei Eintritt der Bedingung eine Berichtigung hinsichtlich der Festsetzung der nicht laufenden Steuern erfolgt. Auch diese Regelung entspricht der des bürgerlichen Rechts (§ 158 Abs. 2 BGB), wonach bei auflösend bedingten Rechtsgeschäften die Wirkung des Rechtsgeschäfts mit Eintritt der Bedingung endigt. Da der Steuerpflichtige bis zum Eintritt der Bedingung das Wirtschaftsgut in vollem Umfang nutzt, muß es auch bei ihm versteuert werden. Mit Eintritt der Bedingung fällt es aus seinem Vermögen heraus und ihm ist damit die Möglichkeit gegeben, von der Besteuerung loszukommen.

Für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff ergibt sich, daß auch hier das Wirtschaftsgut zu dessen Vermögen gehört und von dem versteuert wird, der es nutzt und in dessen rechtlicher Verfügungsmacht es steht. Beim aufschiebend bedingten Erwerb kommt es erst mit Eintritt der Bedingung in seine Verfügungsmacht und Nutzungsmöglichkeit. Von diesem Zeitpunkt an tritt auch erst die Steuerpflicht ein. Beim auflösend bedingten Erwerb nutzt der Steuerpflichtige es sofort und hat es in seiner Verfügungsmacht. Solange das der Fall ist, muß er es auch versteuern. Mit Eintritt der Bedingung fällt jedoch die Steuerpflicht fort. Es sind demnach auch hier die beiden Momente, das wirtschaftliche des Nutzens und das juristische der Innehabung der rechtlichen Verfügungsmacht für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff von entscheidender Bedeutung.

---

[78]) Krekeler, a. a. O., zu § 4 R.Bew.G. Anm. 1.
[79]) Thümen, a. a. O., S. 42.

6. Die Schulden in ihrem Verhältnis zum steuerrechtlichen Vermögensbegriff.

Wie bei allen Vermögensbegriffen das Verhältnis Vermögen zu Schulden interessiert, so ist das auch im Steuerrecht der Fall. Das alte Reichsbewertungsgesetz vom 10. August 1925 und vom 22. Mai 1931 enthielt in § 2 und § 21 R.Bew.G. die positive Vorschrift, daß vom Vermögen des Steuerpflichtigen die Schulden abzuziehen sind, wobei gleichzeitig gesagt war, daß als Vermögen im Sinne des Reichsbewertungsgesetzes das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen galt. Es handelte sich demnach für das Steuerrecht um die Feststellung des Reinvermögens, d. h. des Vermögens nach Abzug der Schulden. Das Reichsbewertungsgesetz vom 16. Oktober 1934 hat die Bestimmung des § 2, später § 21 R.Bew.G. alt. Fassung nicht übernommen. Eine ähnliche Bestimmung enthält es in dieser allgemeinen Fassung in der Verbindung mit einer Definition des Vermögens nicht. Es ist daher zu untersuchen, wie die einzelnen Vermögensarten (§ 19 R.Bew.G.) die Schulden behandeln. Daraus lassen sich Schlüsse auf das Vermögen als Ganzes ziehen.

Beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§§ 28 ff. R.Bew. G). mit seinen Unterarten gelten die Schulden nicht zum Vermögen gehörig (§§ 29 Abs. 2, 45 Abs. 2, 47 Abs. 2 und 48 Abs. 2 R.Bew.G.). Die Schulden werden nicht etwa abgezogen, sie bleiben vielmehr für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen außer Betracht. Dabei ist zu beachten, daß es sich um Geldschulden handeln muß. Geldlasten, die untrennbar und ohne zeitliche Begrenzung am land- oder forstwirtschaftlichen Grundstück haften und auf jeden Erwerber übergehen, sind Bestandteile des land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes und werden bereits bei dessen Bewertung berücksichtigt [80]).

Hinsichtlich des Grundvermögens gibt es keine gesetzliche Regelung der Schulden. Jedoch geht aus der Definition des Grundvermögens (§ 50 R.Bew.G.) bereits hervor, daß die Schulden wie beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen außer Betracht bleiben. § 50 R.Bew.G. sagt, daß zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs gehören. Nun können zwar Rechte, die mit dem Eigentum am Grundstück verbunden sind, Bestandteile des Grundstücks sein (§ 96 BGB). Die Schulden können jedoch weder unter den Begriff „Bestandteile" noch unter den Begriff „Zubehör" fallen.

---

[80]) Vgl. Krekeler zu § 29 Abs. 2 R.Bew.G., S. 139.

Beim Betriebsvermögen (§§ 54 ff. R.Bew.G.) bestimmt § 62 R. Bew.G. den Abzug der Schulden vom Rohvermögen, die mit dem gewerblichen Betriebe in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Diese eindeutige Vorschrift besagt, daß für das Betriebsvermögen das Reinvermögen, d. h. das Vermögen nach Abzug der Schulden, entscheidend ist. Die Schulden gehören nicht zum Betriebsvermögen, sondern nach dieser Vorschrift ist nur das Betriebsvermögen, was nach Abzug der Schulden übrig bleibt.

Die Vorschriften über das „sonstige Vermögen" (§ 67 ff. R.Bew. G.) nehmen zur Frage der Schulden keine Stellung. Es sind jedoch in § 67 R.Bew.G. nur aktive Werte aufgezählt, die zum „sonstigen Vermögen" gehörig bezeichnet werden. Schulden sind nicht enthalten.

Wichtig ist jedoch die Regelung der Schulden beim Gesamtvermögen (§ 73 R.Bew.G.). Es handelt sich dabei um die Wertermittlung des gesamten Vermögens für die Vermögensbesteuerung. § 74 Ziff. 1 R.Bew.G. besagt in Hinblick auf die Schulden, daß diese vom Rohvermögen abzuziehen sind, soweit sie nicht bereits beim Betriebsvermögen berücksichtigt wurden. Es handelt sich demnach beim Gesamtvermögen wie beim Betriebsvermögen um die Feststellung des Reinvermögens. Die Schulden gehören auch hier nicht zum Vermögen, sondern das Vermögen bilden die Aktiva, die nach Abzug der Schulden übrig bleiben.

Eine weitere Bestätigung des Reinvermögens gibt § 77 Abs. 3 R. Bew.G. Nach dieser Vorschrift werden beim Inlandsvermögen beschränkt Steuerpflichtiger, — d. h. Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, sowie Körperschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben (§ 2 Abs. 1 V.St.G.), — die mit dem Inlandsvermögen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden abgezogen.

Überblickt man diese gesetzliche Regelung, dann muß man zu dem Schluß kommen, daß das Vermögen im steuerrechtlichen Sinne Reinvermögen ist. Beim Betriebsvermögen, Gesamtvermögen und Inlandsvermögen ist es der Fall, da in ihren Vorschriften (§§ 62, 74 Ziff. 1, 77 Abs. 3 R.Bew.G.) eindeutig der A b z u g der Schulden vorgeschrieben wird. Wesentlich ist für den Vermögensbegriff im Steuerrecht diese Regelung beim Gesamtvermögen, denn das Gesamtvermögen stellt eine Zusammenfassung aller Vermögensarten (§ 19 R.Bew.G.) dar. Gesamtvermögen ist eigentlich das, was wir kurz unter „Vermögen" verstehen. Daß darüber hinaus Unterbegriffe, Vermögensarten, geschaffen sind, spielt dabei keine Rolle. Eine Berücksichtigung der Schulden in diesem Sinne braucht beim land- und forstwirtschaft-

lichen Vermögen sowie beim Grundvermögen nicht zu erfolgen. Diese beiden Vermögensarten sehen das von ihnen erfaßte Vermögen weniger in einem Vergleich zwischen Aktiva und Passiva, als vielmehr in den positiven Werten, die zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebe oder zum Grund und Boden gehören. In dieser Richtung erfolgt auch die Bewertung. Infolgedessen scheidet § 29 Abs. 2 R.Bew.G. beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen die Schulden aus und beim Grundvermögen nennt § 50 R.Bew.G. nur positive Werte, so wie es auch beim „sonstigen Vermögen" der Fall ist. Für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff ist demnach festzustellen, daß Vermögen im Sinne des Steuerrechts nur Reinvermögen ist, d. h. daß die Schulden abzuziehen sind.

7. Der steuerrechtliche Vermögensbegriff und Gesamthandsvermögen (§ 11 Ziff. 5 St.Anp.G.).

§ 11 Ziff. 5 St.Anp.G., der bestimmt, daß Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten so zugerechnet werden, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt, hat für den Vermögensbegriff des Steuerrechts insofern Bedeutung, als es im Steuerrecht kein Gesamthandsvermögen gibt. Der Grund liegt in der Notwendigkeit, das zu versteuernde Vermögen einer bestimmten Person, sei es einer natürlichen oder juristischen, zuzurechnen. Das ist nur möglich, wenn das Gesamthandsvermögen anteilsmäßig bei den einzelnen Beteiligten versteuert wird. Würde das Gesamtvermögen im ganzen versteuert werden, dann würde die Steuerlast nicht die Personen treffen, die den Nutzen von dem Vermögen haben. Von der Regelung, die im übrigen dem früheren § 98 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 entspricht, werden vor allem die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§§ 705 ff. BGB) und die offene Handelsgesellschaft des Handelsrechts (§§ 105 ff. HGB) betroffen.

VII. Zusammenfassung, Versuch einer Definition des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs.

Es läßt sich also für den U m f a n g des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs folgendes feststellen.

1. Die Steuergesetze nehmen in gewissem Umfang aktive Werte vom Vermögen des Steuerpflichtigen aus, z. B. in § 68 R.Bew.G. Das bedeutet, daß das Vermögen des Steuerpflichtigen nur die Wirtschaftsgüter umfaßt, die nicht durch die Steuergesetze vom Vermögen ausgeschlossen werden.

2. Zum Vermögen des Steuerpflichtigen gehören nur Wirtschaftsgüter, d. h. Gegenstände, Rechte und wirtschaftliche Werte jeder Art, die sich im Verkehr befinden.

3. Das Vermögen des Steuerpflichtigen umfaßt:

a) Wirtschaftsgüter, die in seinem Eigentum stehen, auch wenn dieses mit Verfügungsbeschränkungen zugunsten Dritter für die Zukunft belastet ist.

b) dingliche, obligatorische und höchstpersönliche Rechte, zu denen auch das Firmenrecht gehört, soweit es bewertbar ist.

c) Wirtschaftsgüter,

aa) die er lediglich zur Sicherheit übereignet hat,

bb) die er als Treugeber für seine Rechnung zu treuen Händen übereignet hat oder vom Treuhänder für seine Rechnung erworben werden,

cc) die in seinem Eigenbesitz stehen.

d) Bei Rechtsgeschäften, die zum Schein abgeschlossen sind, zählen die wirtschaftlichen Erfolge des verdeckten Geschäftes zum Vermögen. Gesetzes- und Sittenwidrigkeit beeinflussen steuerrechtlich die Zugehörigkeit zum Vermögen nicht. Nichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte rechnen solange zum Vermögen, wie sie von den Beteiligten bestehen gelassen werden. Aufschiebend bedingte Rechtsgeschäfte gehören erst zum Vermögen, wenn sich ihr beabsichtigter Erfolg einstellt. Auflösend bedingte Rechtsgeschäfte werden wie unbedingte behandelt, sie fallen jedoch mit Eintritt der Bedingung aus dem Vermögen heraus.

4. Die Schulden des Steuerpflichtigen sind vom Vermögen abzuziehen, d. h. es interessiert nur das Reinvermögen.

5. Es gibt im Steuerrecht kein Gesamthandsvermögen.

Fragt man nun nach dem Inhalt des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs, dann sind drei Momente zu beachten:

1. Wie im gesamten Steuerrecht wirtschaftliche Momente von entscheidender Bedeutung sind, so ist dies auch beim steuerrechtlichen Vermögensbegriff der Fall. Bei all den Wirtschaftsgütern, die der Vermögensbegriff umfaßt, ist eins übereinstimmend festzustellen: Der, der den wirtschaftlichen Nutzen eines Wirtschaftsgutes hat, muß auch die Last der Besteuerung tragen. Dieses wirtschaftliche Moment des Nutzens eines Wirtschaftsgutes kehrt bei allen behandelten Gruppen von Wirtschaftsgütern und Rechtsgeschäften wieder. Eine nochmalige Aufzählung erübrigt sich. Für den Inhalt des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs ist jedoch dieses übereinstimmende wirtschaftliche Moment an erster Stelle zu nennen.

2. Das zweite ist die rechtliche Verfügungsmacht, die dem Steuerpflichtigen über die Wirtschaftsgüter seines Vermögens zusteht. Sie ist häufig vorhanden, jedoch nicht immer. Sie steht dem Steuerpflichtigen zu beim Eigentum mit Ausnahme des beschränkten Eigentums, bei dinglichen wie obligatorischen Rechten, beim Treuhandeigentum, häufig beim Eigenbesitz, beim verdeckten und bedingten Rechtsgeschäft. Bis auf das Treuhandeigentum ist in diesen Fällen die rechtliche Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen klar gegeben. Aber auch beim Treuhandeigentum kommt sie zum Ausdruck, wenn man in Erwägung zieht, daß durch vertragliche Vereinbarungen die Interessen des Treugebers und das Verfügungsrecht des Treuhänders in ganz bestimmtem Sinne, nämlich in dem des Treugebers, festgelegt werden. Es ist das Verfügungsrecht des Treugebers, das der Treuhänder lediglich ausübt.

3. Soweit die rechtliche Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen nicht vorhanden ist, hat er regelmäßig die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über die Wirtschaftsgüter, die zu seinem Vermögen gehören. Das bedeutet, daß er regelmäßig die Wirtschaftsgüter im unmittelbaren Besitz oder einen derartigen Einfluß auf sie hat, daß er über sie tatsächlich verfügen kann, auch wenn er dazu nicht berechtigt ist. Das ist der Fall beim Eigentum, das Verfügungsbeschränkungen zugunsten Dritter für die Zukunft unterliegt, beim Sicherungseigentum, wo der steuerpflichtige Veräußerer unmittelbarer Besitzer des Wirtschaftsguts bleibt, aber in der Verfügung über das

Wirtschaftsgut insoweit beschränkt ist, als die Interessen des Erwerbers wahrzunehmen sind. Zum Teil ist es auch beim Eigenbesitz so, nämlich wenn die rechtliche Verfügungsmacht wie z. B. bei der Erbpacht ausgeschlossen ist, sowie bei den nichtigen und anfechtbaren Rechtsgeschäften, denen eine rechtliche Verfügungsmacht nicht innewohnt.

Es kommt häufig vor, daß rechtliche Verfügungsmacht und tatsächliche Verfügungsmöglichkeit zusammenfallen. Es braucht aber nicht so zu sein, So steht dem steuerpflichtigen Erbpächter nicht die rechtliche Verfügungsmacht, die ausdrücklich durch Vertrag ausgeschlossen ist, zu, wohl aber hat er die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut.

Diese drei aufgezeigten Momente scheinen mir den Inhalt des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs auszumachen. Es genügt meiner Ansicht nach nicht, mit Bühler [1]), v. Tyszka, Strutz und Ahlbäumer [2]) lediglich die Verfügungsgewalt entscheidend sein zu lassen. Wie oben dargelegt, gehören auch Wirtschaftsgüter zum Vermögen des Steuerpflichtigen, die nicht in seiner rechtlichen Verfügungsmacht stehen. Die von Erler [3]) und Thümen [4]) gewählten Formulierungen des Vermögensbegriffs, wie die Summe „der einem Rechtssubjekt zugehörenden" bezw. „in seiner Hand vereinigten" Wirtschaftsgüter sind wiederum zu farblos. Die Definition des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs muß vielmehr so gefaßt sein, daß sie den Umfang wie auch den Inhalt des Vermögensbegriffs erfaßt. Er wird sich etwa wie folgt definieren lassen:

Vermögen im steuerrechtlichen Sinne ist die Summe der Wirtschaftsgüter, deren wirtschaftlichen Nutzen der Steuerpflichtige zieht und die in seiner rechtlichen Verfügungsmacht stehen oder zum mindesten seiner tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit unterliegen; die Schulden sind abzuziehen; beim Gesamthandsvermögen erfolgt eine anteilsmäßige Zurechnung; ausgenommen sind die Wirtschaftsgüter, die die Steuergesetze ausdrücklich aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausscheiden.

---

[1]) Vgl. S. 7 der Arbeit.
[2]) Vgl. S. 9 der Arbeit.
[3]) Vgl. S. 7 der Arbeit.
[4]) Vgl. S. 9 der Arbeit.

VIII. Ein Vergleich mit den Vermögensbegriffen der anderen Zweige der Wissenschaft.

Von Interesse ist es, einen Vergleich zwischen dem Vermögensbegriff des Steuerrechts und denen der anderen Zweige der Wissenschaft anzustellen.

Das Verhältnis des steuerrechtlichen Vermögensbegriffs zum Vermögensbegriff der Nationalökonomie wird geleitet von einem gemeinsamen wirtschaftlichen Moment. Die Nationalökonomie ist ja die Lehre, die sich mit den Wirtschaftsbeziehungen ganz allgemein befaßt. Die von ihr gebildeten Begriffe sind daher zwangsläufig wirtschaftlicher Natur. Das Steuerrecht hat gleichfalls eine mehr wirtschaftliche Ausrichtung. Bei seinem Vermögensbegriff zeigt sich das in dem wirtschaftlichen Moment des Nutzens des Wirtschaftsgutes. Außerdem behandelt auch die Nationalökonomie nur wirtschaftliche Güter, die gleichbedeutend mit den Wirtschaftsgütern des Steuerrechts sind. Weiterhin sieht die Nationalökonomie das Wesen des Vermögensbegriffs in der freien Verfügung oder in der Verfügungsmacht über wirtschaftliche Güter [1]). Dieses Moment wohnt auch dem Vermögensbegriff des Steuerrechts inne, wenn auch bei ihm nicht allein die rechtliche Verfügungsmacht, sondern darüber hinaus schon die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit genügt. In diesem Punkte dürfte der Vermögensbegriff des Steuerrechtes weitergehen. Auf der anderen Seite ist aber der Vermögensbegriff des Steuerrechts gegenüber dem der Nationalökonomie eingeschränkter. So erfaßt er lediglich das Reinvermögen und verlangt einen Abzug der Schulden; der nationalökonomische Vermögensbegriff jedoch umfaßt nur die Aktiva und scheidet die Schulden aus. Außerdem nehmen die Steuergesetze gewisse Vermögenswerte vom Vermögen des Steuerpflichtigen aus, was der nationalökonomische Vermögensbegriff nicht kennt. Zusammenfassend läßt sich etwa sagen, daß der Vermögensbegriff des Steuerrechts dem der Nationalökonomie ähnlich ist, daß jedoch der Vermögensbegriff der Nationalökonomie weitergehend und umfassender ist, da er vor allem keine Ausnahmen kennt.

---

[1]) Vgl. S. 3 der Arbeit.

Die gleichfalls wirtschaftlich ausgerichtete Betriebswirtschaftslehre hat im Verhältnis zum Steuerrecht eine einseitige Blickrichtung. Sie sieht alles unter dem Begriff „Betrieb und Unternehmung". Ihr Vermögensbegriff erfaßt die Güter, die einem Betrieb oder einer Unternehmung zugehören und ihrer alleinigen Verfügungsgewalt unterstehen [2]). Das Steuerrecht geht weiter. Es behandelt nicht nur den Betrieb, sondern auch zahlreiche andere Wirtschaftsgüter des Lebens. So ist für das Steuerrecht das Vermögen eines Betriebes, nämlich das, was nach der Auffassung der Betriebswirtschaftslehre dem Betriebe zugehört und in seiner Verfügungsmacht steht, nur eine Unterart des Vermögens überhaupt, genannt Betriebsvermögen. Der steuerrechtliche Vermögensbegriff geht demnach eindeutig weiter, da er auch andere Vermögensarten wie Grundvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen sowie „sonstiges Vermögen" umfaßt. Aber auch das Betriebsvermögen des Steuerrechts ist anders als der Vermögensbegriff der Betriebswirtschaftslehre. Das Betriebsvermögen ist Reinvermögen, d. h. die Schulden sind abzuziehen, während beim Vermögensbegriff der Betriebswirtschaftslehre nicht ersichtlich ist, ob dies geschieht oder nicht. Der Vermögensbegriff der Betriebswirtschaftslehre ist demnach gegenüber dem des Steuerrechts enger. Er ähnelt dem steuerrechtlichen Betriebsvermögen, ohne ihm jedoch zu gleichen.

Der Vermögensbegriff des bürgerlichen Rechts wird von zwei Auffassungen getragen, von einer deutschrechtlichen und einer römischrechtlichen. Beide stellen jedoch in den Mittelpunkt des Vermögensbegriffs „Rechte" [3]). Hier tritt bereits der Gegensatz zum steuerrechtlichen Vermögensbegriff zutage, der in seinen Mittelpunkt die „Wirtschaftsgüter" stellt. Das zeigt sich am deutlichsten am sogenannten Firmenwert. Während die Firma nach bürgerlichem Recht lediglich ein tatsächlicher werterhöhender Faktor für den Vermögensbegriff sein kann, ist sie nach dem Steuerrecht, soweit sie bewertbar ist, ein Wirtschaftsgut, das zum Vermögen des Steuerpflichtigen zählt, also vom steuerrechtlichen Vermögensbegriff erfaßt wird. In diesem Punkte bereits ist der steuerrechtliche Vermögensbegriff umfassender. Bezüglich der Behandlung der Schulden ergibt sich ein Unterschied zwischen der deutschrechtlichen Auffassung des bürgerlichrechtlichen Vermögensbegriffs und dem steuerrechtlichen Vermögensbegriff. Während in dieser Beziehung die römischrechtliche Auffassung mit dem steuerrechtlichen Vermögensbegriff übereinstimmt und unter Vermögen die Vermögenswerte nach Abzug der Schulden, also das Reinvermögen versteht,

[2]) Siehe S. 4 der Arbeit.
[3]) Vgl. S. 4, 5 der Arbeit.

stellt die deutschrechtliche Auffassung dem Vermögensganzen die Schulden als Belastung gegenüber, ohne sie Bestandteile des Vermögens sein zu lassen. Zusammenfassend läßt sich sagen, daß der Vermögensbegriff des Steuerrechts gegenüber dem bürgerlichrechtlichen Vermögensbegriff sowohl deutschrechtlicher wie auch römischrechtlicher Auffassung weitergehend und umfassender ist und sich vor allem in einem wesentlichen Punkte unterscheidet, nämlich in der Erfassung von Wirtschaftsgütern gegenüber Rechten.

Der strafrechtliche Vermögensbegriff [4]) sieht das Vermögen in der rechtlichen Verfügungsmacht. Außerdem rechnet er die Aktiva und Passiva als ein Ganzes. Ihm gegenüber kommt es beim steuerrechtlichen Vermögensbegriff nicht nur auf die rechtliche Verfügungsmacht an, sondern darüber hinaus auch auf die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit. Der steuerrechtliche Vermögensbegriff geht also weiter. Außerdem zählt er nicht die Passiva zum Vermögen. Sein Vermögensbegriff stellt sich als Reinvermögen dar.

Der hier angestellte Vergleich zeigt, daß der Vermögensbegriff des Steuerrechts mit keinem der Vermögensbegriffe anderer Zweige der Wissenschaft übereinstimmt. Er kommt an und für sich dem Vermögensbegriff der Nationalökonomie noch am nächsten, wenn er auch ihm gegenüber eingeschränkter ist. Das mag damit zusammenhängen, daß im Steuerrecht wirtschaftliche Momente von ausschlaggebender Bedeutung sind, die ja auch gerade die Nationalökonomie als die Lehre der Wirtschaftswissenschaften beherrschen. Dieser Umstand läßt es richtig erscheinen, das Steuerrecht als Bindeglied zwischen Recht und Wirtschaft zu bezeichnen. Denn im Steuerrecht kommen sich diese beiden Zweige der Wissenschaft am nächsten, wie es der Vermögensbegriff beider Disziplinen zeigt. Da jedoch eine Übereinstimmung der Vermögensbegriffe nicht vorliegt, ergibt sich für den steuerrechtlichen Vermögensbegriff, daß er besonders geartet und dem Steuerrecht und seiner Dogmatik entsprechend geformt ist.

---

[4]) Vgl. S. 5 und 6 der Arbeit.

Schrifttum.

Ahlbäumer: Treuhandverhältnisse im Steuerrecht. 1935.
Anschütz: Die Verfassung des Deutschen Reiches. 4. Bearb. 1933.
Becker: Die Reichsabgabenordnung. 7. Aufl. 1930.
Boethke: in JW. 1922, S. 865.
Bühler: Allgemeines Steuerrecht. 1927.
Conzelmann: Der Begriff des Vermögens. Diss. Tübingen 1937.
Coutre: Vermögen. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. Herausgeber: Prof. Dr. Dr. Nicklisch, 2. Aufl., II. Bd. 1939.
Deutsche Steuerzeitung. 1935.
Dexheimer: Der Eigentumsbegriff des Steuerrechts. Diss. Gießen 1931.
Diehl: in Handwörterbuch der Volkswirtschaft, 4. Aufl., III. Bd. 1933.
Enneccerus-Kipp-Wolff (J.): Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts. 13. Bearb. 1931. I. Bd. Allg. Teil; III. Bd. Sachenrecht. 8. Bearb. 1929.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (RGZ.) und in Strafsachen (RGSt.).
Erler: Das Reichsbewertungsgesetz vom 22. Mai 1931. 3. Aufl. 1932.
Erler: in: Deutsche Steuerzeitung, 1927.
Frank, Hellmut: Der Begriff des Eigentums im Steuerrecht. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Selbständigkeit des Steuerrechts. Diss. Greifswald 1932.
Frank, Reinhart: Das Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich. 8. Aufl. 1931.
Friesecke: Wirtschaftliches Eigentum (§ 80 Abs. 1 Reichsabgabenordnung) und Grunderwerbsteuerpflicht. In: Allgem. Steuer-Rundschau, 6. Jg. 1923.
Graßhof: Das Kartellrecht und das wirtschaftliche Eigentum. In: Kartell-Rundschau, 33. Jg. 1935.
Hedemann: Eigentum. In: Die Rechtsentwicklung der Jahre 1933 bis 1935/36, 2. Lief. 1936.
Juristische Wochenschrift, 1921, S. 1621/22.
Krekeler: Das Reichsbewertungsgesetz vom 16. 10. 1934. 4. Aufl. 1939.
Koehne: Das gebundene Vermögen im Reichssteuerrecht. In: Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen. 1925.
Konietzko: Steuerrechtliches Eigentum an Pensionsfonds. In: Steuer-Archiv, 1922.
Kreß: Das „wirtschaftliche Eigentum" in der Reichssteuergesetzgebung. In: Zeitschrift für Rechtspflege in Bayern, 1924.
Kutschmann: Wirtschaftliches Eigentum und Eigenbesitz. In: JW. 1933, S. 313 f.
Metz: Das wirtschaftliche Eigentum im Deutschen Steuerrecht. In: Bank-Archiv, 1937.
Mrozek-Peters: Kommentar zum Einkommensteuergesetz in neuester Fassung. 3. Aufl.
Poetzsch-Heffter: Handkommentar der Reichsverfassung vom 11. 8. 1919. 3. Aufl. 1928.
Reichsgerichtsräte-Kommentar. III. Bd. 9. Aufl. 1939; V. Bd. 8. Aufl. 1935.
Reinhardt: in: Deutsche Steuerzeitung, 1935.
Schillinger-Hasse, Schick: Einkommensteuergesetz vom 16. 10. 1934. 1935.
Staudinger's Kommentar zum Bürgerl. Gesetzbuch, III. Bd. Sachenrecht, 10. Aufl. 1935; I. Bd. Allg. Teil, 10. Aufl. 1936.

Stelling: Das wirtschaftliche Eigentum im Steuerrecht. In: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1933.
Steuer und Wirtschaft. 1937, 1938.
Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechts. 3. Aufl. 1927.
Teubner: Eigentum und Steuerbares Vermögen. In: Steuer-Archiv, 1923.
Thümen: Das Vermögenssteuergesetz 1934, 1936.
v. Tyszka: Grundzüge der Finanzwissenschaft. 2. Aufl. 1923.
Wacke: Steuerrecht und Rechtsneubau, 1936.
Weber-Wieacker: Eigentum und Enteignung. In: Der deutsche Staat der Gegenwart, 1935.
Wietfeld: Zum Begriffe des „wirtschaftlichen Eigentums" im Sinne der §§ 80 RAO. und 6 Gr.Erw.St.G. In: JW. 1929, S. 2414 ff.
Winnewisser: Der Vermögensbegriff in der Betriebswirtschaftslehre und im Steuerrecht. In: Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen. 1931.

Abkürzungen:

E.St.G.	=	Einkommensteuergesetz.
K.St.G.	=	Körperschaftssteuergesetz.
R.A.O.	=	Reichsabgabenordnung.
R.Bew.G.	=	Reichsbewertungsgesetz.
R.Erbh.G.	=	Reichserbhofgesetz.
RFH.	=	Sammlung der Gutachten und Entscheidungen des Reichsfinanzhofs.
RGSt.	=	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen.
RGZ.	=	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
R.St.Bl.	=	Reichssteuerblatt.
St.Anp.G.	=	Steueranpassungsgesetz.
V.St.G.	=	Vermögenssteuergesetz.

Lebenslauf.

Am 8. Juli 1912 wurde ich in Oppeln O/S. geboren. Ich bin der Sohn des Studienrats a. D. Professor Dr. Gustav Herden und seiner Ehefrau Gertrud, geb. Hartenberg. Nach 3jährigem Besuch der Vorschule und 9jährigem Besuch des Gymnasiums in Oppeln legte ich zu Ostern 1931 an der genannten Anstalt die Reifeprüfung ab. Ich studierte Rechts- und Staatswissenschaften an den Universitäten München, Königsberg, Berlin und Breslau. Am 19. Oktober 1934 bestand ich das Referendarexamen beim Oberlandesgericht Breslau. Vom November 1934 bis Oktober 1935 diente ich 1 Jahr freiwillig bei der damaligen Reichswehr. Am 1. November 1935 trat ich meine Ausbildung als Gerichtsreferendar an. Am 10. März 1939 bestand ich das Assessorexamen „befriedigend". Ich ließ mich in den anwaltlichen Probedienst übernehmen und wurde am 17. November 1940 Anwaltsassessor. Am 22. August 1940 wurde ich als Wachtmeister d. R. eingezogen, besuchte zunächst die Waffenschule und wurde dann zu einen Feldtruppenteil nach Polen versetzt. Ich nahm als Leutnant an den Kämpfen in Frankreich teil und wurde mit E. K. II ausgezeichnet. Z. Z. bin ich Adjutant in einer Artillerieabteilung.

Günter Herden.